



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

EL DELITO DE CONTRABANDO EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

**Trabajo de Grado para optar al título de
Especialista en Derecho Tributario**

Línea de Investigación: Derecho Tributario y Gerencia

Autor: Jessica Andreina Escalante Florez

Tutor: Ana Beatriz Calderón Sánchez

San Cristóbal, Abril 2018



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

APROBACION DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído la Tesis de Grado presentado por la ciudadana abogada Jessica Andreina Escalante Florez, titular de la cédula de identidad N° V- 19.776.018, para optar al título de Especialista en Derecho Tributario en la Universidad Católica del Táchira, cuyo título es El Delito de Contrabando en el Derecho Tributario Venezolano, **aprobado por el Consejo General de Postgrado, en su reunión de fecha abril de 2018, según acta N°**.

Considero que este trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal a los quince (31) días del mes marzo de 2018.

Ana Beatriz Calderón Sánchez

C.I V- 9.477.603

INDICE GENERAL

				PP
			Páginas preliminares	V
			INTRODUCCION	6
			CAPITULOS	
I			PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA	14
	1.1		Principios Generales de Derecho Tributario	16
	1.2		Principios de Derecho Penal tributario en Venezuela	24
II			ILICITOS EN MATERIA TRIBUTARIA	36
	2.1		Clasificación de los Ilícitos Tributarios	39
	2.2		Clasificación de los ilícitos tributarios según el Código orgánico tributario venezolano	40
		2.2.1	Ilícitos Formales	41
		2.2.2	Ilícitos Materiales	53
		2.2.3	Ilícitos Penales	57
III			EL CONTRABANDO	67
	3.1		Origen y evolución	67
	3.2		Naturaleza y definición de contrabando	72

	3.3		Clasificación de Contrabando	76
			CONCLUSIONES	98
			APORTE	
			REFERENCIAS	



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

**EL DELITO DE CONTRABANDO EN EL DERECHO TRIBUTARIO
VENEZOLANO**

Autor: Escalante, Jessica

Tutor: Calderón, Ana

Año: 2018

RESUMEN

La presente investigación es documental, descriptiva, bibliográfica. Se enmarca en el derecho positivo. Su perspectiva confronta la ley de contrabando con los principios del derecho tributario generales y penales, pues se trata de un delito, en el confluyen en el derecho penal y el derecho tributario y especialmente el derecho aduanero; la ley amplió los tipos penales de forma que debe estudiarse minuciosamente para deslindarlos, de allí la importancia estudiar este tema. Se planteo como objetivo general Analizar el contrabando tipificado en la ley venezolana como ilícito tributario, aduanero y delito. A los fines de desarrollar este objetivo general se establecieron los siguientes objetivos específicos: estudiar los diferentes principios del derecho tributario; describir los diferentes ilícitos tributarios y por último reseñar el delito de contrabando establecido en la Ley venezolana. En la primera parte de la investigación se reseñan los principios del derecho tributario, en la segunda la clasificación de los ilícitos tributarios en Venezuela, establecida por el Código Orgánico Tributario y por último el contrabando reseñando su origen y su actual consagración en la Ley sobre delito de contrabando concluyendo que se puede indicar que es una mixtura de derecho penal, con los principios que rigen el derecho tributario y especialmente el derecho aduanero. Los ilícitos tributarios contemplados en el COT se encuentran clasificados en formales, materiales y penales, de los cuales comparte la naturaleza penal en contrabando. Este tipo de delitos tal como está previsto en la Ley puede fácilmente confundirse con una infracción adunara de derecho administrativo tributario, y sus tipologías presentan como bienes jurídicos protegidos no solamente la economía de un país, sino el patrimonio, histórico, cultural y natural. Como delito tiene sujetos específicos que sanciona como son los auxiliares de las operaciones aduaneras.

Descriptores: derecho tributario, ilícitos tributarios, delito de contrabando, penas. Contrabando agravado.

INTRODUCCION

El comercio es una actividad que ha desempeñado el hombre casi desde sus inicios y la cual ha ido perfeccionando a través del paso del tiempo e incluso su ejercicio ha superado las fronteras dando paso al comercio internacional. La actividad comercial permite a las personas adquirir bienes o servicios de distinta naturaleza, para de esta manera satisfacer sus necesidades y la de sus demás congéneres. En este sentido MANTILLA, R. (2011) señala que: el comercio es un concepto económico que se puede definir como el intercambio de bienes o servicios se puede llevar a cabo a través de un acto jurídico regulado por el derecho mercantil o civil¹.

El comercio efectivamente consiste en el intercambio de bienes o servicios, el cual se realiza mediante un acto jurídico cuya naturaleza va a depender del tipo de transacción, en el caso de operaciones mercantiles estas se llevan a cabo mediante actos de comercio. Ahora bien, este tipo de transacciones comerciales debe desarrollarse cumpliendo unos requisitos y además debe ajustarse a los parámetros establecidos en las normas impuestas a nivel internacional, hoy en día con la globalización y la libre circulación de bienes y servicios, se han creado normas estándares y codificaciones únicas como son el arancel de adunas. El 30 de diciembre de 2016 fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.281 Extraordinario, el Decreto Presidencial No. 2.647 de la misma fecha, mediante el cual se establece un nuevo arancel de aduanas (Nuevo Arancel).² Adopta la VI enmienda del Sistema Armonizado de

¹MANTILLA, R. (2011) .*Manual de Derecho Mercantil*. Publicación virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de las UNAM. México. Consultado en fecha 26 de marzo de 2018 y disponible en <https://es.scribd.com/doc/121539381/Derecho-Mercantil-Roberto-Mantilla-Caballero> p.49.

²BAKERMCKENZIE (2017) Nuevo Arancel de aduana entrara en vigencia en Venezuela. [página web] Consultado en fecha 26 de marzo de 2018 y disponible en:

Designación y Codificación de Mercancías (SA) del Consejo de Cooperación Aduanera (CCA).

El Consejo de Cooperación Aduanera es una estructura de base de la Organización Mundial de Aduanas, encargada de establecer, dirigir y velar por el cumplimiento de políticas, procedimientos y normas aduaneras internacionalmente, con el fin de proponer a sus miembros medios prácticos para obtener el mayor grado de armonía y de uniformidad.³

En materia aduanera toda la terminología, como las operaciones, también los procedimientos, y métodos son comunes pues, el comercio es internacional y todos sus actores deben regirse por unas normas internacionales comunes para facilitar este intercambio de bienes y servicios.

Sin embargo, existen personas tanto naturales como jurídicas que pretenden ejercer actividades de comercio sin dar cumplimiento a estos requisitos y en detrimento de la ley de uno o varios Estados, este comercio ilegal es denominado contrabando, el cual de acuerdo con INDRIAGO, J. (1976)⁴ es un delito caracterizado por todo comercio que se hace en contra de las leyes “es decir, aquel comercio que se ejerce al margen de la Ley.

En Venezuela, desde hace muchos años se viene ejerciendo esta práctica que se ha venido acentuando en los últimos tiempos y se ha constituido en una realidad palpable en los estados fronterizos en países como Colombia y Brasil, donde el contrabando de productos y combustibles resulta una actividad muy lucrativa, tanto para nacionales como para extranjeros, quienes desarrollan este tipo de actividades ilícitas tanto en pequeña como

<https://www.bakermckenzie.com/es/insight/publications/2017/01/new-customs-tariff-venezuela/>

³ ECURED (2018) Consejo de Cooperación Aduanera [Página Web] Consultado en fecha 26 de Marzo de 2018 y disponible en: https://www.ecured.cu/Consejo_de_Cooperaci%C3%B3n_Aduanera

⁴INDRIAGO, J. (1976) .*El delito de contrabando*. Editorial Temis, p. 22.

en gran escala al punto de constituirse mafias y organizaciones dedicadas al contrabando.

En efecto, esta actividad ilícita del contrabando encuentra su fundamento principalmente en los problemas económicos que enfrenta el país, el diferencial cambiario, el desabastecimiento, el desempleo, los bajos e insuficientes salarios, entre otros, por lo cual se ha proliferado el aumento desmesurado del mismo. Para sustentar la afirmación una brevísima reseña de las últimas noticias por ejemplo: Decomisan en Colombia carne de contrabando en carro venezolano el producto fue valorado en 55.000.000 de pesos, equivalente a 2.2 billones de bolívars.⁵

El Ministerio del Poder Popular para la información reseña este martes, entrevistado en *Boza con Valdez*, por Venezolana de Televisión; Quintero refirió la intensa actividad que tiene el contrabando en la zona fronteriza con Colombia del estado Táchira: “La estructura del contrabando de extracción de Venezuela a Colombia opera diariamente sobre más de 7 mil millones de dólares en la frontera, con el auspicio de ese gobierno, que no hace nada por impedirlo.”⁶

El contrabando es entonces, un flagelo que afecta al país tanto por las consecuencias sociales, como económicas que él deriva, ya que el mismo además de ser una actividad ilícita por ser contraria a la Ley, es un hecho que lesiona económicamente al Estado en sentido aduanero y tributario, ya

⁵ EL NACIONAL (2018) Decomisan en Colombia carne de contrabando en carro venezolano. Noticia del 04 de marzo del 2018. [Diario en línea] Consultado el 25 de marzo de 2018 y disponible en: http://www.el-nacional.com/noticias/sociedad/decomisan-colombia-carne-contrabando-carro-venezolano_225441

⁶ MINISTERIO DEL PODER POPULAR PARA LA INFORMACIÓN (2018) Contrabando de extracción de papel moneda cuenta con el apoyo del Gobierno colombiano. Noticia del 20 de marzo del 2018 [página oficial] Consultado el 26 de Marzo del 2018 y disponible en <http://minci.gob.ve/2018/03/contrabando-de-extraccion-de-papel-moneda-cuenta-con-el-apoyo-del-gobierno-colombiano/>

que como bien lo señala GOMEZ, R. (2012) ⁷“Con el contrabando se produce la introducción y extracción de productos con la finalidad de evadir el pago de tributos”. Esta evasión en el pago de impuestos, trae como consecuencia una disminución ilegítima de los ingresos tributarios en perjuicio de la Administración y por ende en detrimento del Estado y sus ciudadanos, esta disminución ilegítima es un ilícito tributario.

Ante esta situación, el contrabando no solo es considerado un ilícito tributario sino también aduanero, al evadir la normativa que regula el control de entrada y salidas de mercancías a un país y con ello, lesiona bienes jurídicos importantes como es la salud pública, el principio de libre competencia, la agricultura, y muchos más; por lo que está sancionado con pena privativa de libertad, es por ello que se hace necesario realizar un análisis con mayor profundidad sobre esta figura en la legislación venezolana a fin de conocer su tipología, la influencia del derecho tributario en la tipificación de los delitos, así como la intervención que ha tenido que realizar el Estado a través de los distintos órganos que lo conforman, a fin de disminuir y de ser posible erradicar esta modalidad delictiva en beneficio de toda la sociedad.

El problema con la tipificación de la reciente ley de contrabando, es que los límites entre las infracciones administrativas y los delitos es mínima, son tantas las conductas tipificadas en la ley como delitos que fácilmente un auxiliar aduanero puede verse inmerso en un proceso penal y ser privado de libertad por un error administrativo o de deber formal, de allí que sea necesario el estudio detallado de estos tipos penales.

⁷GÓMEZ R.(2012) Ilícitos aduaneros Vs ilícitos tributarios. Documento en línea. Consultado en fecha 12 de febrero de 2018 Disponible en: www.ccpez.com.ve/descargas/.../Illicitos_Aduaneros_Vs_Tributarios.pdf

Dependiendo de la cuantía y de la mercancía la comisión del hecho ilícito puede ser: penal, o tributario, lo que implica que la competencia y los recursos cambian así como las penas y los procedimientos y recursos que las personas involucradas poseen para defenderse.

Como antecedentes de la investigación se encontraron los siguientes: Análisis Histórico - Jurídico Del Delito De Contrabando En El Siglo XXI En La República Bolivariana De Venezuela. Trabajo de Grado para optar al Título de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos Área Aduanas de la Universidad de los Andes en el 2006 se analizó la evolución jurídica del delito de contrabando de forma intensiva, basados en los documentos. Realizado por el Licenciado Castillo Leonel.⁸ Dos tesis de la Universidad Rafael Urdaneta del Estado Zulia la primera trata sobre la legalidad del transito de alimentos en el Municipio de la Guajira del Estado Zulia⁹ en ella concluyeron que el trafico de alimentos trae problemas de escasez y desabastecimiento al territorio nacional y la segunda fue una análisis de la extracción de combustible por la frontera del Estado Zulia. También para obtener el título de abogado concluyendo que era urgente tomar medidas para erradicar el contrabando y suministro de gasolina por la frontera zuliana, además de dañar notablemente la economía venezolana.¹⁰

En razón del planteamiento hecho surgen las siguientes interrogantes: ¿Qué es el derecho tributario? ¿Qué principios rigen el derecho tributario? ¿Cómo

⁸ CASTILLO, L (2006) Análisis Histórico - Jurídico Del Delito De Contrabando En El Siglo XXI En La República Bolivariana De Venezuela. [tesis de grado] Consultado el 08 de febrero de 2018 y disponible en [pcc.faces.ula.ve/Tesis/Especialidad/.../ TESIS%20LEONEL%20CASTILLO.doc](http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Especialidad/.../TESIS%20LEONEL%20CASTILLO.doc)

⁹ AÑEZ, A Y PEÑAFIER R (2014) la legalidad del tránsito de alimentos en el Municipio de la Guajira del Estado Zulia según el ordenamiento jurídico venezolano. [Tesis de grado] para obtener el título de abogado. Consultada en fecha 07 de noviembre de 2017 Disponible en: <http://200.35.84.131/portal/bases/marc/texto/3501-14-07676.pdf>

¹⁰ GUERRA, D. (2014) Análisis De La Extracción De Combustible Por La Frontera Del Estado Zulia Tesis de grado] para obtener el título de abogado. Consultada en fecha 07 de noviembre de 2017 Disponible: <http://200.35.84.131/portal/bases/marc/texto/3501-11-04728.pdf>

influyen estos principios en materia aduanera? ¿Cuáles son los diferentes ilícitos en materia tributaria?; ¿Cuáles de estos ilícitos están contenidos en el Código orgánico tributario? ¿Cuáles son los antecedentes legislativos del concepto de contrabando como ilícito tributario?; ¿En qué consiste el ilícito de contrabando? ¿Qué clase de contrabando existen en la Ley de delito de contrabando en Venezuela? ¿Qué pena acarrea cada tipo de contrabando? ¿Cuáles son los bienes jurídicos perseguidos por el legislador de acuerdo al tipo penal?

Para resolver estas interrogantes se planteó como objetivo general Analizar el contrabando tipificado en la ley venezolana como ilícito tributario, aduanero y delito.

A los fines de desarrollar este objetivo general se establecieron los siguientes objetivos específicos: estudiar los diferentes principios del derecho tributario; describir los diferentes ilícitos tributarios y por último reseñar el delito de contrabando establecido en la Ley venezolana.

El contrabando se ha convertido en los últimos años en Venezuela en un problema latente y de grandes latitudes no solo desde el punto de vista social y jurídico sino también económico en virtud del impacto negativo que éste ejerce en la materia aduanera y tributaria.

El legislador decidió crear nuevos tipos penales para sancionar este ilícito por lo que se convirtió en delito, uno de los tipos contemplados en el Código Orgánico Tributario; sin embargo esto no lo convierte únicamente en objeto de estudio del derecho penal, pues para que se configure el delito tiene que violar la normativa tributaria y especialmente la normativa aduanera. Es por ello que esta investigación está dirigida a analizar la figura del contrabando y su tipificación en la legislación nacional, así como también los diferentes ilícitos en materia tributaria. En cuanto a las limitaciones el

estudio no presenta ningún tipo de limitaciones puesto que se cuenta con suficiente material bibliográfico para su realización.

Para desarrollar el estudio propuesto, fue necesario obtener y analizar datos provenientes de materiales en su mayoría electrónicos u otro tipo de documentos (libros, tesis, revistas, leyes), es por ello, que la investigación desarrollada en estas páginas es de tipo documental, solo incluye investigación bibliográfica y no de campo.

La investigación es documental, descriptiva. Esta investigación documental pues se limita al estudio de materiales documentales electrónicos y algunos impresos. Consiste primordialmente en la presentación selectiva de lo que expertos ya han dicho o escrito sobre un tema determinado, en el caso específico del derecho tributario, la mayoría de información se obtuvo de las páginas web de las adunas, más importantes de América Latina, pues como se desarrolla más adelante uno de los temas es el derecho aduanero. Además, puede presentar la posible conexión de ideas entre varios autores y las ideas del investigador. Su preparación requiere que éste reúna, interprete, evalúe y reporte datos e ideas en forma sencilla y clara.¹¹

Comprende una investigación de derecho positivo y hermenéutica; pues se planteo plasmar la interpretación de los artículos de la ley de contrabando; se realizó con 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. La investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hecho, y su característica

¹¹ INSTITUTO POLITECNICO EXPERIMENTAL (2008) Unidad E Aprendizaje. [tesis en línea] consultad el 8 de febrero de 2018 y disponible en: [oatl.cecylt9.ipn.mx/.../planes/.../Tecnicas_de_Investigacion_de_Campo_\(optativa\).pd](http://oatl.cecylt9.ipn.mx/.../planes/.../Tecnicas_de_Investigacion_de_Campo_(optativa).pd)

fundamental es la de presentación correcta. Este estudio es descriptivo puesto que se trata de demostrar un hecho actual, el contrabando como delito en Venezuela, y se procedió a recopilar toda la información relativa a las interpretaciones de Tribunal Supremo de Justicia, luego de su marco legal regulatorio que contempla la Ley para explicar de una manera clara como cada uno de los tipos penales pueden considerarse.

En el capítulo primero, se comienza por incluir el derecho tributario que es considerado lo general; su definición para destacar que no solo se trata de recaudación sino de control de donde nace el derecho aduanero; los principios que rigen el derecho tributario; describiéndolo cada uno para terminar este capítulo con los principios en materia penal tributario en Venezuela, pues el estudio es del delito de contrabando.

En el capítulo segundo se encuentra el desarrollo de la clasificación de los ilícitos tributarios, comenzando por los formales, materiales y los penales de los cuales forma parte el delito de contrabando, se realiza una breve descripción de todos pues es la clasificación general contenida en el Código Orgánico Tributario, quien en su reforma 2014 amplió profundamente y tipificó muchos más supuestos de hecho como ilícitos tributarios, sin embargo se presenta de forma completa y resumida.

El tercer capítulo se trata de los tipos penales que la vigente ley de contrabando tipifica en Venezuela, contiene el concepto de contrabando, su evolución y la nueva clasificación de los hechos tipificados como punibles por la ley se realizó de forma tal que pueda entenderse por personas que no estén vinculadas con el derecho aduanero; se trató de conceptualizar y explicar a quien va dirigido cada tipo penal y como puede concretarse la aplicación de la norma; se trataron todos los tipos que la ley contempla además de las infracciones administrativas, las cuales no son de derecho penal sino de derecho tributario.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Al comenzar el tema es importante aunque sea brevemente señalar el contenido del Derecho tributario, pues son los principios que rigen la tributación la base de la investigación que se adelanta. Por ello los Estados tienen la facultad jurídica de exigir a las personas que se encuentran dentro de su territorio, unas contribuciones a través de los cuales se obtendrán los recursos económicos que permitirán la satisfacción de las necesidades de su población; esta potestad tributaria deriva del poder de imperio que tiene el Estado, y que lo ejerce por medio de los poderes que conforman el Poder Público. Este poder se rige por normas que conforman el derecho tributario el cual es definido como:

...una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas, a través de las cuales, el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener, de los particulares, ingresos que sirvan para sufragar el Gasto Público, en aras de la consecución del bien común. El Derecho Tributario no es pura recaudación, es las Instituciones que regulan la recaudación, como operan, si operan en armonía con las garantías del individuo¹².

Se desprende de esto que el derecho tributario comprende el estudio de las normas jurídicas, por medio de las cuales los Estados hacen uso de su superioridad para poder exigir de los particulares el pago de impuestos que les permiten recabar los recursos que permitan sufragar el gasto público en beneficio de los administrados. Pero se agrega en esta posición que este derecho no solo regula el hecho de la recaudación sino también las actuaciones de las instituciones encargadas de llevarlo a cabo de forma que las mismas vayan en sintonía con los derechos y garantías de las personas contempladas en el ordenamiento jurídico venezolano. Cuando se velan por

¹²CASTILLO, J. (2012). Derecho tributario. Consultado en fecha 12 de enero de 2018. Documento en línea. Disponible en: <https://derecho2008.wordpress.com/2012/12/15/derecho-tributario/>

lo derechos y garantías de los ciudadanos; el derecho tributario regula además el comercio exterior, el ingreso de mercancías y la certeza que estas mercancías que ingresan cumplen con los parámetros exigidos para el consumo humano, dentro de los fines parafiscales del derecho tributario se señalan la salud pública, la economía interna de un país, la libre competencia de las empresas, la agricultura y la sanidad animal. También Puede definirse como:

Aquella rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización¹³.

El Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación. El patrimonio del estado no solo puede verse desde el punto de vista económico sino también cultural, histórico, natural, y cultural. También todas las medidas relacionadas con la política económica de un estado. Por su parte el maestro GIULIANI F(...) considera que la denominación derecho tributario es la más correcta por su carácter genérico, y expresa que:

...el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar al aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos¹⁴.(Apud. Castillo J. (2012))

Al igual que la concepción anterior el derecho tributario estudia el aspecto jurídico de la tributación, pero en este caso es incorporado como rama del derecho financiero. Estas normas de derecho tributario regulan la relación jurídica tributaria desde su origen hasta su realización y solo se diferencian de aquella parte del derecho financiero en cuanto a la imposición

¹³Ídem.

¹⁴Ídem.

y a la recaudación de los tributos, es por esto que se puede afirmar que tiene características propias y diferenciadas de otras ramas.

De acuerdo a CASTILLO, J. (2012) el derecho tributario presenta las siguientes características tomando en consideración la definición anterior:

- a) Es una rama del Derecho Público
- b) El Estado ejerce su poder tributario a través del *Ius Imperium*.
- c) Tiene el propósito de obtener ingresos
- d) Busca sufragar el gasto público
- e) Objetivo final, la consecución del bien común¹⁵.

Se tiene entonces que el derecho tributario presenta como características ser una rama del derecho público, a través del cual el Estado ejerce el *Ius Imperium* con el propósito de obtener ingresos que le permita lograr el bien común y tiene por objeto además regular las actuaciones de los entes fiscales y las relaciones entre estos y los particulares. Cuida del patrimonio público y la política económica por ello regula el ingreso de mercancías del comercio exterior, y la exportación de forma tal que tanto los productos que ingresen como los que se extraigan cumpla con la normativa internacional y no dañen el patrimonio interno del estado, además respondan con la política propia de cada país. De allí que el derecho aduanero forme parte del derecho tributario y su contravención de los delitos tributarios.

1.1. Principios Generales del Derecho Tributario

La potestad o poder tributario tal y como ya se indicó es la facultad que tiene el Estado de poder ejercer el *Ius Imperium*, pero esta facultad no es absoluta sino que tiene limitaciones de orden político y constitucional que derivan de la forma de organización política propia de cada estado y del

¹⁵*Ídem*.

encuadramiento dentro de los lineamientos que la constitución nacional fija¹⁶. En consecuencia, la potestad tributaria no queda al libre arbitrio del Estado, sino por el contrario, este poder está supeditado a los parámetros constitucionales, así como también al orden político de un Estado.

En efecto, el tema tributario al igual que cualquier otra materia se encuentra regido por un conjunto de principios establecidos en la Constitución Nacional del país, así como en las demás leyes que conforman el ordenamiento jurídico, partiendo de que existe un principio tributario, como es el de legalidad, que dispone que no hay tributo sin ley, en consecuencia, todo lo relacionado al pago de tributos debe estar establecido en la Ley. Estos principios tributarios “son el límite del Poder Tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir”¹⁷. En tal sentido se definen estos principios como:

... ideas sintéticas, que sirven a manera de matrices generales de toda dimensión del conocimiento. En Derecho son conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas. En el Derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado. Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria¹⁸.

¹⁶ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS DE ARGENTINA (2010) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA. Documento en línea. Consultado en fecha 25 de noviembre de 2017. Disponible en: <https://www.afip.gob.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Principios%20constitucionales%20en%20materia%20tributaria.pdf>.

¹⁷ *Idem*.

¹⁸ ZAMBRANO, A. (2012) LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. Documento en línea. Consultado en fecha 27 de noviembre de 2017. Disponible en: <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>

Por tanto, estos principios además de limitar el poder tributario del Estado tienen como función subordinar y controlar al Estado y evitar de esta manera que se vulneren los derechos fundamentales de las personas. Ahora bien, diversos son los principios que rigen el derecho tributario entre los que se encuentran:

a) El principio de la legalidad.

La legalidad ha sido concebida como el límite del poder público, el marco de actuación de la administración.

En latín este principio es expresado bajo la siguiente frase: “*Nullum tributum sine lege*”; que significa “no hay tributo sin ley”. Este principio se explica como un sistema de subordinación a un poder superior o extraordinario, que en el derecho moderno no puede ser la voluntad del gobernante, sino la voluntad de aquello que representa el gobernante, es decir de la misma sociedad representada. Así el principio de Legalidad, o de Reserva de la Ley, delimita el campo y legitimidad del obrar del Estado para imponer tributos. No cualquier órgano puede imponer tributos, sino sólo aquellos que pueden o tienen la potestad para ello, y sólo la tienen si están autorizados por ley¹⁹.

Como se desprende de lo anterior este principio se refiere a que no hay tributo si antes no ha estado previsto en la Ley, por tanto nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley. Por ende, para la imposición de un tributo debe estar: creado por ley, seguir los requisitos formales de una ley y emanar del órgano competente ya que no cualquier órgano puede imponer tributos, sólo pueden hacerlo aquellos que tienen la potestad para establecerlo, así la ley es la única que puede establecer restricciones a las libertades económicas de los ciudadanos.

b) Principio de justicia

Este principio según los especialistas se basa en el orden social en tal sentido afirma ZAMBRANO, A. (2012) que:

¹⁹ *Ídem.*

Si la Sociedad es el Estado, entonces, esta sociedad tiene que realizar ciertos hechos que lleven a la realización de la protección y preservación del Estado y por lo tanto de la misma colectividad. Por eso se dice que Todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen el deber y la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud a sus capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen, esta carga tributaria debe ser en forma equitativa²⁰.

Siendo así las cosas, este principio se refiere a la labor social que tienen los tributos, ya que estos deben ser creados como bien lo señala el autor para la protección y preservación del Estado y por lo tanto de la misma colectividad. Todas las personas tienen el deber y la obligación de contribuir en la medida de sus capacidades y en proporción a los ingresos que obtienen, al sostenimiento del Estado por medio del tributo, pero el Estado a su vez, tiene la obligación de administrar y de invertir de la manera debida estos ingresos en beneficio de sus ciudadanos.

c) Principio de igualdad.

La igualdad ante la ley, supone trato igual para los iguales.

La igualdad es la base del impuesto. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Es igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto)²¹.

De esta posición se comprende que, el principio de la igualdad es utilizado en materia tributaria porque a través de él se busca que los sujetos sean tratados en igualdad, no se trata de igualdad en número sino que ante situaciones similares se tenga el mismo trato. Existen tres aspectos fundamentales en este principio:

a) Imposibilidad de otorgar privilegios personales en materia tributaria, es decir la inexistencia de privilegios. Nadie puede pagar menos tributos

²⁰ *Ídem*.

²¹ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS DE ARGENTINA. *op. cit.* 45

por cuestiones raciales, sociales, sexuales, sino en relación directa con su condición económica.

b) Generalidad y/o universalidad de los tributos. Por tal la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación.

c) Uniformidad. La norma tributaria debe estructurarse de forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas²².

Como se observa la igualdad en materia tributaria comprende tres aspectos: Uno el impedimento de existencia de privilegios personales motivado a razones de sexo, raza, credo, religión o por cuestión social. Segundo la generalidad que caracteriza el derecho tributario, ya que los tributos se crean y aplican para todas las personas que se encuentren en curso de un hecho que genere obligación tributaria y por último la uniformidad, que comprende que la norma tributaria creará obligaciones según las capacidades contributivas del sujeto, es decir, toma en cuenta las condiciones subjetivas que implica la capacidad de contribuir.

d) Principio de Generalidad y Uniformidad

La generalidad y uniformidad están íntimamente ligadas al principio de igualdad tal y como se explicó anteriormente, ya que:

El principio de uniformidad pretende darle un mismo tipo de solución a tipos semejantes de problemas. Por lo mismo puede poner en evidencia otro fenómeno, el de la igualdad. La igualdad jurídica implica desigualdad contributiva, en materia tributaria, por eso se escribe que “la Ley establece que en materia tributaria en lo atinente al pago de los impuestos, todos somos y tenemos las mismas obligaciones. La igualdad jurídica implica la desigualdad contributiva, a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor. El principio de uniformidad

²²ZAMBRANO, A (2012) Los principios de Derecho tributario [Documento en línea] Consultado en fecha 27 de noviembre de 2017. Disponible en: <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>

pretende –en el Derecho Tributario- determinar por intermedio de la igualdad jurídica cierta uniformidad en el pago, en el tributo, eso significaría “desigualdad contributiva”²³.

De acuerdo con lo anterior, la uniformidad tiene por objeto dar el mismo tipo de solución a problemas semejantes en materia tributaria, en otras palabras ante un hecho igual o similar que se presente, la solución dada por la administración tributaria debe ser la misma para todos los sujetos. También comprende este principio la uniformidad e igualdad en el pago, es decir, todas las personas pagaran tributos y en un mismo porcentaje si poseen la misma capacidad contributiva, en otras palabras la contribución dependerá de su capacidad.

Por otro lado, el principio de generalidad también está vinculado con el de igualdad ya que “Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas”²⁴. Esto significa que la norma tributaria se aplica a todas las personas y bienes por igual, por eso es que está relacionado con el principio de igualdad, pero siempre tomando en consideración la capacidad contributiva del sujeto. En definitiva estos dos principios están estrechamente vinculados con la igualdad.

e) Proporcionalidad.

La proporcionalidad está relacionada con la capacidad contributiva del sujeto, debido a que “debe existir proporcionalidad en las exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Proporcionalmente al capital, a la renta y al consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva”²⁵. En consecuencia, existe proporcionalidad cuando el pago del tributo obedece a la capacidad contributiva, y a hechos generadores de obligaciones

²³ *Ídem.*

²⁴ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS DE ARGENTINA. *op. cit.*

²⁵ *Ídem.*

tributarias, ya que a mayor consumo, a mayor realización de transacciones que puedan originar el pago de impuestos mayor será el pago que tenga que realizar el sujeto.

f) Principio de Obligatoriedad

En el derecho tributario, nada es facultativo, todo lo que rodea la materia tributaria es coercitivo.

Expresa ZAMBRANO A. (2012):

En Derecho tributario no se trata de un acto voluntario. Sino de una imposición. En la norma tributaria existe la determinación de una obligación (el deber es general, para con la sociedad), que consiste en el acto del individuo de hacer entrega de parte de su patrimonio al Estado. La obligación comporta el establecimiento y sujeción a realizar un acto también determinado, la tributación. Obligación es nexo, vínculo, lazo que fuerza la voluntad individual²⁶.

En el derecho tributario se hace referencia a obligaciones, el pago de impuesto no se trata de un acto voluntario por parte del sujeto, sino de una obligación y un deber que tiene este frente a la sociedad, ya que el pago del tributo genera beneficios al país porque los ingresos generados permitirán la satisfacción de las necesidades de sus habitantes y residentes, así como también contribuirá al desarrollo de este. Ante la importancia económica que tiene para el Estado el pago de impuesto, es que no puede permitirse que este se convierta en un acto potestativo del sujeto, sino debe por el contrario, tratarse de una imposición.

g) Principio de no confiscatoriedad

Este principio está relacionado con el derecho de propiedad consagrado en casi todos los ordenamientos jurídicos y este derecho se convierte en un límite a la potestad tributaria del Estado:

²⁶ZAMBRANO, A.(2012) *Los Principios Del Derecho Tributario*. op. cit. 18

Este límite a la potestad tributaria del Estado consiste en garantizar que éste último no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad. Se refiere este principio a que, por la vía tributaria, el Estado no puede violar la garantía de inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma pertinente²⁷.

Significa entonces, que a través de los tributos no puede absorberse una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta, se afecta con él una parte apreciable de su valor, pero no puede en ningún momento comprender que el pago de impuesto sea tan exorbitante que sea necesario confiscar el bien para lograr su pago. La confiscación lesiona sin duda alguna el derecho de propiedad de las personas y por ende su capacidad económica y contributiva.

h) Principio de Capacidad Contributiva

Es el eje angular de la justicia tributaria, un sistema justo es aquel que toma en cuenta la capacidad de contribuir de los ciudadanos.

Este principio redefine al ser humano como un sujeto económico, lo define por sus condiciones económicas y no sociales o culturales. No importa así la calidad intelectual, etc., sino la capacidad de generar rentas. El ser humano es medido por su potencia económica, por ser generador de riqueza, y esta es medida por su actividad, por sus rentas, etc. Esta medida sirve, pues, para lograr cierta conexión con la imposición tributaria. Por medio de la misma capacidad contributiva el sujeto de derecho, o persona –natural o jurídica- es afectado en relación directa con su condición económica, y con las características y elementos adheridos a este sujeto como generador de riqueza. Principio que se asocia con la desigualdad contributiva²⁸.

Tal y como ya se ha explicado con anterioridad cuando se ha abordado otros principios, la obligación tributaria no depende de las condiciones sociales de los sujetos, sino de su capacidad económica, de la facultad que estos tienen de generar riqueza. Como se aprecia este principio guarda

²⁷ *Ídem.*

²⁸ *Ídem.*

relación con otros de los principios analizados, es por ello que se puede afirmar que existe conexión entre ellos.

1.2. Principios en Materia Penal Tributaria en Venezuela

La materia tributaria como cualquier otra rama jurídica está compuesta por un conjunto de principios tal y como se explicó al inicio de este capítulo y todos estos principios tienen a su vez fundamento constitucional, es decir, se encuentran establecidos en la máxima norma rectora. Ahora bien, en materia penal y en este caso bajo estudio en el derecho penal tributario sucede lo mismo “los principios e instituciones constitucionales que sirven de fundamento al *ius puniendi* general del Estado servirán de base para la regulación positiva del derecho penal tributario”²⁹. De acuerdo a esto, los principios que fundamentan y limitan la capacidad sancionadora del Estado en general, también son los principios que fundamentan el derecho penal tributario. Siendo así las cosas entre estos principios se encuentran:

a) Principio de reserva legal penal tributaria

El artículo 49 de la Constitución Nacional establece que: “Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes”. Se consagra así uno de los principios generales del derecho punitivo del Estado como es la reserva de ley, cuya naturaleza radica en que no puede castigarse a una persona si el acto que este realiza no está tipificado en la Ley como delito, infracción o falta. Es por ello que esta reserva se considera una limitante al poder punitivo del Estado, ya que este no puede aplicar una sanción por un acto que considere a capricho reprochable, sino que el mismo debe

²⁹WEFFE, C (2012) *Garantismos y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe C.A, Caracas, Venezuela. p. 7

enmarcarse y ajustarse a un acto que la ley previamente haya establecido como delito.

En efecto, este principio también se aplica en materia fiscal ya que como bien lo señala WEFTE, C. (2012)

De la aplicación del principio de reserva legal en materia penal-general y fiscal- se deriva la prohibición de integración analógica que implique la creación de delitos y penas. En efecto la analogía no es permisible para regular situaciones no expresamente previstas en las leyes penales, dado que ello implicaría la creación de tipos punibles fuera del ámbito creador de la legislación. En la materia penal fiscal, la prohibición de integración analógica encuentra fundamento en el artículo 6 del Código cuando dice que *la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones*³⁰.

De lo expuesto se indica que en materia fiscal al igual que en el derecho penal el principio de reserva legal implica la prohibición de crear delitos y aplicar sanciones que no estén previamente tipificadas en la Ley, asimismo como lo señala el autor citado también incluye la prohibición de aplicación de la analogía, en el caso del derecho penal tributario la analogía puede utilizarse como alternativa ante un vacío legal pero el Código Tributario establece expresamente que esta analogía no puede utilizarse ni para crear tributos, beneficios ni para tipificar delitos así como tampoco para establecer sanciones.

Con respecto al principio en materia tributaria la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado:

Conforme a tal principio, la doctrina y jurisprudencia coinciden al indicar que sus implicaciones básicas van desde el postulado fundamental, conforme al cual la Administración sólo puede obrar cuando haya sido legalmente facultada, hasta la reserva de ley, concebida como un medio de protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de

³⁰ Ídem. p. 44

los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos, en virtud de la cual pueden cobrarse determinados tributos cuando éstos hayan sido previstos en la ley. En este sentido, el aludido principio es visto como una de las características propias del moderno Estado de Derecho, que comporta la subordinación del obrar de la Administración Tributaria a la Constitución y las leyes; resultando éste, objeto de estudios doctrinarios, que coinciden al calificarlo como “una norma sobre normación”, que comporta el establecimiento de las relaciones entre el ordenamiento jurídico en general y el acto u actos emanados de la Administración.

Por tales motivos, surge evidente a esta S. que dicho principio, tal como ha sido concebido por nuestro Constituyente, se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación. (Vid. sentencias números 00260 y 00892 del 28 de febrero de 2008 y 12 de julio de 2011, casos: M.C., Compañía Anónima y Distribuidora de Servicios C.A.)³¹

La sentencia anterior ratifica la importancia del principio de legalidad tributaria, pues solo a través del proceso legislativo, podrá la propia sociedad, limitarse la propiedad y establecer un sistema penal tributario consonó con los objetivos y proyectos del Estado, donde la administración tributaria se someta a las leyes dictadas por el órgano legislativo correspondiente.

En este sentido y más directamente con lo que se ha denominado el derecho penal económico la Sala Constitucional declaró la inconstitucionalidad del artículo 213 de la Ley de Instituciones de Sector bancario, en esa sentencia explicó de manera detallada lo que se refiere al principio de legalidad penal y tipicidad de las penas, señalando:

..., 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

³¹ Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia sentencia del fecha dieciséis (16) de febrero del año 2012, Nº 00114 [Sentencia en línea] . Consultada en fecha 18 de Marzo de 2018 y disponible en: www.tsj.gov.ve

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 en 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. (Cfr. Sentencia de esta Sala N° 2.338/01).³²

Se trata de una garantía del Estado sobre la seguridad jurídica que tiene todos los ciudadanos; y particularmente debe ser estricta en materia sancionatoria; señala la sentencia:

Particularmente, sobre el principio de legalidad penal, esta Sala reafirma lo que ha señalado jurisprudencialmente al establecer que:

"...el Principio de Legalidad funge como uno de los pilares fundamentales para el efectivo mantenimiento del Estado de Derecho. A mayor abundamiento, tal principio constituye la concreción de varios aspectos del Estado de Derecho en el ámbito del Derecho Sancionador, y el cual se vincula con el imperio de la ley como presupuesto de la actuación del Estado sobre los bienes jurídicos de los ciudadanos, y con el derecho de éstos a la seguridad jurídica y a la interdicción de la arbitrariedad. (...)

La formulación básica de este principio se traduce en que todo el régimen de los delitos y las penas, debe estar regulado necesaria y únicamente en los actos que por excelencia son dictados por el órgano legislativo del Estado, a saber, en las leyes

En tal sentido, la figura de la reserva legal viene dada por la consagración a nivel constitucional de determinadas materias que, debido a la importancia jurídica y política que tienen asignadas, sólo pueden ser reguladas mediante ley, desde el punto de vista formal, y ello excluye la posibilidad de que tales materias sean desarrolladas mediante reglamentos o cualquier otro instrumento normativo que no goce de dicho rango legal (sentencia n° 2338/2001, del 21 de noviembre). Una de esas trascendentales materias es la sancionatoria, y concretamente, la materia penal, en cuyo ámbito este principio cobra una especial vigencia, al establecer que el órgano legislativo nacional sea el único legitimado para la creación de delitos; es decir, sólo la Asamblea Nacional tiene la competencia

³² Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 2338 de fecha 21 de Noviembre de 2001 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/2338-211101-00-1455.HTM>

para escoger entre todos los comportamientos humanos, cuáles son los más lesivos a los bienes jurídicos más importantes y describirlos en una norma jurídico-penal, para así establecer cuál debe ser el correlativo castigo.³³

Además, cita la sentencia del tribunal Constitucional Español que señala la obligación de los jueces de garantizar la aplicación efectiva de estos principios refiriéndose a la legalidad penal y a la tipicidad de las conductas penadas y las penas:

‘...El principio de legalidad penal es una garantía inherente al Estado de Derecho, que impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención penal, la estricta sujeción de Jueces y Tribunales al dictado de las leyes que describen delitos e imponen penas y exige la existencia de preceptos jurídicos que permitan predecir con el suficiente grado de certeza qué conductas se hallan prohibidas y qué responsabilidad y, en su caso, qué sanción comporta su realización. El efectivo reconocimiento del principio de legalidad penal obliga en ocasiones a dilucidar si se ha traspasado la tantas veces tenue línea divisoria que separa la actividad judicial de reconocimiento del alcance y significado de la norma como paso previo a su aplicación, de la que, con ese mismo fin, rebasa sus límites y genera o modifica su propio sentido...’ (STC 156/1996, de 14 de octubre).

Luego, el contenido del principio de legalidad se concreta en la creación del tipo penal –descripción precisa e inequívoca de la conducta en la norma-, cuyo contenido, dentro del edificio conceptual de la teoría del delito, cobra vida al configurarse la categoría de la tipicidad -correspondencia o adecuación de la conducta con la descripción del tipo-, materializándose de esta forma la garantía criminal y la garantía penal, ambas derivadas del principio de legalidad. En otras palabras, el legislador nacional es el único llamado a afirmar, desarrollar, completar, reforzar y concretar la garantía criminal y la garantía penal del principio de legalidad.

De lo anterior se colige entonces que la legalidad y la tipicidad se encuentran en una línea de parentesco descendente, en el sentido de que el principio de legalidad (*nullum crimen*) implica que la conducta punible esté necesariamente prevista en una ley formal, mientras que la tipicidad constituye la descripción inequívoca de tal

³³ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 0439 de fecha 27 de Mayo de 2011 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Mayo/11-0439-27511-2011-794.html>

conducta en el texto legal. Sobre esta vinculación conceptual entre las dos categorías antes señaladas, Fernández Carlier afirma que ‘... la tipicidad es un concepto específico del género que representa el principio de reserva o de legalidad. Uno a otro se relacionan estrechamente, se contienen y hasta se nutren pero no son identificables. La función de la tipicidad es posterior a la legalidad. Ésta necesariamente es anterior a la tipicidad...’ (Fernández Carlier, Eugenio. Estructura de la Tipicidad Penal. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. Tercera edición. Bogotá, 1999, p. 81)” (Sentencia de esta Sala N° 1.744/07).(Apud. TSJ SC 0439)³⁴

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N° 490/11, concluyó con carácter vinculante que:

“El principio de legalidad, en su formulación más general se traduce en la sujeción a la Ley, ante todo de la sujeción del Poder Público al Derecho, razón la que, p. ej., ese Poder no está legitimado para perseguir y sancionar a una persona por un comportamiento que la Ley no asocia a una sanción para el momento del hecho, y, por argumento en contrario, tampoco puede desconocer y no aplicar (a menos que la estime inconstitucional y la desaplique en ejercicio del control difuso de la constitucionalidad) una norma jurídica que sí está prevista en el ordenamiento jurídico. Sólo el o los órganos a los cuales el Texto Constitucional le otorga la potestad de crear leyes están legitimados para crear otras que las deroguen y tal atribución no radica en la Sala de Casación Penal ni en ningún otro ente del Poder Judicial, si no, ante todo, en la Asamblea Nacional, tal como se indicó en el criterio plasmado anteriormente.

Así como ‘Ningún magistrado (...) puede con justicia decretar a su voluntad penas contra otro individuo’, ese funcionario tampoco puede descocer delitos y penas que sí dispone la Ley³⁵

Así bien claro está interpretado y garantizado el principio de legalidad y tipicidad en materia penal económica, por lo que con más razón aún se puede afirmar que rige completamente en materia tributaria

³⁴ *Ídem*

³⁵ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 0490 de fecha 12 de Abril de 2011 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en: www.tsj.gov.ve

b) Principio de retroactividad de la Ley más favorable al reo.

El artículo 24 de la Constitución Nacional establece “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo excepto cuando imponga menor pena”. De acuerdo a la norma transcrita ninguna ley puede aplicarse retroactivamente salvo que en ella se establezca una pena menor que beneficie a la persona. Por su parte el artículo 2 del Código Penal señala: Las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo, aunque al publicarse hubiere ya sentencia firme y el reo estuviere cumpliendo la condena”. Como se evidencia de la disposición transcrita el efecto retroactivo en materia penal solo es aplicable cuando favorezca al reo.

Por otro lado en materia tributaria WEFEE, C.(2012) señala que uno de los objetivos de la “Asamblea Nacional al Reformar el Código Orgánico Tributario era eliminar las excepciones al principio de no retroactividad de la Ley”³⁶. Sin embargo, de las apreciaciones hechas por este doctrinario se desprende que este hecho no puede tomarse como pérdida de vigencia del principio de retroactividad en el derecho tributario, ya que de ser así sería inconstitucional puesto no solo contradice los principios constitucionales sino también los tratados, acuerdos y convenios suscritos y ratificados por Venezuela.

En la misma sentencia en la que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia declaro la nulidad del artículo del artículo 213 de la Ley de Instituciones de Sector Bancario se refirió a este principio, indicando:

Es por ello, que en la doctrina y en el derecho comparado se considera que el principio de retroactividad de la ley más benigna, no rige respecto de las leyes temporales y excepcionales, ya que:

“La ratio de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna se sustenta en la verificación de que es inadmisibles imponer o mantener una sanción cuando el hecho ya no se considera delito, o bien una pena

³⁶ WEFEE, C. (2012) *op. cit.* p. 44

que ha devenido desproporcionada en relación con la menor gravedad que la sociedad atribuye ahora a ese hecho. Ello presupone -sobre esto la doctrina es típicamente unánime- un cambio de valoración social respecto de la reprobación del hecho. (...)

Precisamente por ello es que se considera que el principio de retroactividad de la ley más benigna no rige respecto de las leyes temporales y excepcionales ([principio de ultractividad]; cfr. STRATENWERTH, cit. § 3/13; WELZEL, cit. p. 44; ZAFFARONI, Derecho Penal, cit. p. 469). Como se sabe, las leyes temporales y las excepcionales son aquellas cuya vigencia, de antemano, se encuentra limitada a un determinado período de tiempo que está fijado expresamente en la ley o bien depende de la permanencia de ciertos factores excepcionales. Una vez que el lapso ha transcurrido o las circunstancias han desaparecido estas leyes pierden automáticamente su vigencia. El sujeto que ha incurrido en responsabilidad penal no se beneficia de la derogación de la ley pues ello es consecuencia de que ha desaparecido la situación de necesidad, pero permanece inalterada la reprobación del hecho cometido durante su vigencia. En estos casos, es decir, frente a la excepción al principio de retroactividad de la ley penal más benigna, se hace manifiesto el motivo, la ratio, que lo sustenta: una alteración, un cambio en la valoración social del hecho. (...)

Esto mismo es lo que sucede con las reglas que abrevian los plazos de prescripción, pues éstas sólo expresan la decisión estatal de auto-limitarse, hacia el futuro, aun más en el tiempo en el ejercicio de la persecución penal, pero de ningún modo traducen un cambio en la reprobación social del hecho en cuestión, el cual, de reiterarse, seguiría siendo considerado delito y pasible de la misma sanción”(Cfr. Revista N° 3 del Colegio de Magistrados y Funcionarios del Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires, en la página web consultada 12 de mayo de 2011, <http://www.cmfbzas.org.ar/revista.php?id=10>).

Asimismo, la doctrina ha señalado que “en este caso [resulta aplicable] la ultractividad de la ley temporal o excepcional. Sin embargo, con razón apunta Antolisei, que aquí no cabe hablar de ultractividad, ya que no se trata de aplicar la ley a los hechos ocurridos con posterioridad a su vigencia, sino de aplicación de la ley para el momento de la comisión del delito, con lo cual no se deroga el principio *tempus regis actum*” (Alberto Arteaga Sánchez. Derecho Penal Venezolano. PE, Caracas, 1995, p. 75)

De acuerdo a lo antes expuesto, es necesario concluir que el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, establece expresamente la excepción al principio de retroactividad en el caso de ley más benigna, ya que se entiende que al momento de la comisión del hecho punible, tales conductas eran reprochables penalmente, pero ello como es claro, no puede afirmarse en términos generales a todas las conductas

delictuales, ya que se negaría el principio constitucional de aplicación de la ley más favorable al reo.³⁷

En el derecho tributario penal o derecho sancionatorio los principios que rigen en materia penal ordinaria, pues comparten la misma naturaleza, lógicamente que al estar señalado en los convenios internacionales suscritos y ratificados por Venezuela, además son garantía de los derechos humanos, aquellos cuya obligación debe ser garantizada por el sistema penal, y principalmente por los jueces.

c) Principio de Personalidad de la Pena

Las penas son personalísimas, pues representan la sanción por una conducta, antijurídica personal y directa, no pueden ser heredaras como son por ejemplo la deudas en el derecho tributario, o las sanciones pecuniarias firmes, a la muerte del infractor. Así pues las sanciones penales son personales:

La responsabilidad penal, general o tributaria, es eminentemente personal. Eso significa que solo aquel quien ha cometido personalmente un hecho punible será quien deba responder legalmente por las consecuencias de tales actos. Así lo establece el artículo 44 numeral 3 de la Constitución que señala que “*La pena no puede trascender de la persona condenada*”, así como el artículo 84 del Código Orgánico Tributario cuando dice que la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal salvo las excepciones contempladas en este código³⁸.

Acerca de lo citado puede indicarse que al igual que en materia penal u otras ramas del derecho, en el derecho tributario la responsabilidad es de carácter personal y las mismas no pueden ser transferidas a otras personas.

³⁷ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 0439 de fecha 27 de Mayo de 2011 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Mayo/11-0439-27511-2011-794.html>

³⁸ *Idem*. p.45

Ahora bien, en el aspecto tributario se ha reconocido la responsabilidad de las personas jurídicas, pero es evidente que las penas privativas de libertad solo son aplicables a las personas naturales siempre y cuando estas hayan participado personalmente en la comisión del hecho.

d) Principio de la Territorialidad. Vigencia Espacial de la Ley Penal Fiscal

Este principio se refiere a que “la ley es aplicable en el ámbito espacial del ejercicio del *imperium* estatal”³⁹. Pero sobre este principio señala Weffe, C. (2012) citando el Código Orgánico Tributario que “este permite la sujeción a tributos nacionales de hechos parcial o totalmente ocurridos en el extranjero, cuando el contribuyente, sea venezolano, este residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento fijo en el país”⁴⁰. En consecuencia la infracción de la norma tributaria tiene carácter extraterritorial porque se extiende más allá de las fronteras venezolanas.

e) Presunción de Inocencia

La Constitución Nacional establece en el artículo 49 numeral 2 que “Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario”. Este principio va:

Más allá que una simple distribución del *onus probando*, la presunción de inocencia contiene en su enunciado uno de los principios cardinales de los sistemas democráticos modernos, en donde constituye obligación ineludible de los órganos de instrucción penal-general y fiscal- la prueba de la imputación que se le haga a un sujeto determinado⁴¹.

Según lo anterior este es un principio básico en todo Estado democrático y de derecho, ya que la carga de la prueba sobre la culpabilidad de una

³⁹ *Ídem.*

⁴⁰ *Ídem.*

⁴¹ *Ídem.* p. 47

persona recae en quien acusa y no en el sujeto acusado, es decir, sobre los sujetos no recae la obligación de probar su inocencia. En materia sancionadora fiscal “no opera el principio de presunción de veracidad de los actos administrativos, sino que en este caso, la carga de probar la infracción recae en la administración tributaria y no en los particulares”⁴². Por lo que se afirma que este principio de presunción de inocencia también se aplica en materia fiscal.

f) Principio de culpabilidad

Refiere WEFEE, C. (2012):

La transgresión de la Ley en cualquiera de sus manifestaciones supone la necesidad de formular un juicio de reproche al sujeto al que tal hecho le es atribuible como a su autor consciente y libre y el cual, aún a pesar de las circunstancias y motivos de índole externa, que le impulsaban a respetar la norma jurídica, sobrepuso su voluntad delictual a tal prohibición, comportándose, en consecuencia, de manera diversa a como se lo exigía el ordenamiento jurídico⁴³.

Significa entonces que el principio de culpabilidad se refiere a que es necesario que se demuestre o pueda atribuírsele a una persona la comisión de un hecho independientemente de las circunstancias externas que lo impulsaron a transgredir la norma. En materia penal el Código penal es claro al señalar que “nadie puede ser castigado como reo de delito no habiendo tenido la intención de realizar un hecho que lo constituye, excepto cuando la Ley se lo atribuye como consecuencia de su acción u omisión⁴⁴. Por lo tanto en esta rama jurídica no existe culpabilidad si no existe por parte del sujeto activo la intención de cometer el hecho considerado como delito, salvo que el mismo se genere por su acción u omisión.

⁴² *Ídem*, p.48.

⁴³ *Ídem*.

⁴⁴ *Ídem*.

Ahora bien, en materia tributaria este principio rige de una forma distinta según el autor citado, ya que existen “ciertos supuestos especialmente infracciones formales en los cuales la mera prueba de la comisión del hecho sirve para sancionarle⁴⁵. En otras palabras con la pura responsabilidad objetiva puede sancionarse el transgresor de la norma tributaria. En Conclusión, todos estos principios conforman la materia tributaria y todos ellos son reconocidos no solo en la Constitución Nacional, sino también en tratados y convenios internacionales como forma de asegurar a los administrados el respeto a sus derechos y garantías.

⁴⁵ *Ídem.*

CAPÍTULO II

ILÍCITOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Los Estados requieren de ingresos que le permitan satisfacer las obligaciones contraídas por estos, así como también las necesidades de su población, parte de los ingresos con los que cuenta un país son los que provienen de los denominados tributos, que no es otra cosa que, aquellos emolumentos que “exige la administración tributaria a los ciudadanos en virtud de su poder coercitivo”⁴⁶. Los tributos se constituyen entonces en una obligación que tienen las personas por imposición del Estado a través de la Ley. Ahora bien, de manera muy regular las personas tanto naturales como jurídicas trasgreden o violentan la Ley tributaria al punto que este flagelo se ha convertido como bien lo refiere RINTHA, S.(1997) en un “fenómeno social universal”⁴⁷, señala además que:

...todos los países lo padecen aunque jurídicamente no en todos tenga la misma consecuencia o efecto. La razón: de país a país y de momento a momento, existen diferencias acerca de la medida de la ocultación fraudulenta, de la forma en que se efectúa y del valor moral que se le atribuye.

Siendo así las cosas, las consecuencias de los delitos e infracciones tributarias no son iguales en todos los países, sus efectos dependerán en primer lugar de lo que establezca la legislación tributaria, cuyo contenido expresará y reflejará el valor moral que dicha sociedad le adjudica al hecho, así como también se considerará la conducta ilícita cometida y la forma en que esta se lleva a cabo. Las conductas dirigidas a evadir los tributos siempre ha existido, su origen se remonta de acuerdo a los especialistas incluso desde la creación del tributo:

⁴⁶ RINTHÁ, S.(1997) *De la Infracción Tributaria y sus sanciones*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá .p. 27

⁴⁷ *Idem*.

Las conductas evasoras de los tributos y, en general, las formas de incumplimiento de la Ley tributaria siempre han existido, más aun, persisten en todos los lugares, en todos los tiempos, por encima del temor a las sanciones, como que es un fenómeno connatural a cualquier sistema fiscal⁴⁸.

Según lo citado, las diversas formas de incumplir con la Ley tributaria siempre han existido, y las mismas se presentan en todos los lugares y en todos los tiempos e incluso sin temor por parte de sus ejecutores a las posibles sanciones por su comisión, convirtiéndose en un fenómeno propio y natural de cualquier sistema fiscal. Sobre los ilícitos tributarios o ilícitos fiscales como refieren algunos tratadistas consiste en “la omisión de los actos ordenados y en la ejecución de los actos prohibidos por el ordenamiento jurídico”⁴⁹, es decir, se cometen ilícitos cuando no se lleva a cabo una conducta ordenada por la Ley o cuando se ejecutan actos que son prohibidos.

Para SAINZ DE BUJANDA(...) el:

Concepto de infracción presupone una conducta contraria a una norma jurídica. La infracción tributaria es, pues una conducta contraria a una norma jurídica tributaria. La infracción tributaria puede consistir entonces en el incumplimiento de una obligación material, esto es, cuyo objeto consista en realizar una prestación pecuniaria de índole tributaria, como en el incumplimiento de un deber formal de colaboración con los órganos gestores del tributo⁵⁰(*Apud.* Rintha, S. (1997))

De acuerdo a lo expuesto, la infracción tributaria se presenta cuando se lleva a cabo una conducta que es contraria a lo establecido en la ley tributaria, para él esta infracción puede consistir en el incumplimiento de una obligación material o de un deber formal, como es el caso por ejemplo de realizar una prestación pecuniaria de índole tributaria en el primer caso o el

⁴⁸ *Idem.*

⁴⁹ *Idem.*

⁵⁰ *Idem.* p.29.

incumplimiento de presentar declaraciones que se trata de un deber formal. Desde un punto de vista puramente formal la infracción tributaria es “Es toda acción legalmente descrita como incumplimiento de las obligaciones tributarias, cuya consecuencia es una sanción también prevista legalmente”⁵¹.

Este concepto dado por RINTHA, S. (1997) puede desglosarse de la siguiente manera. Primero la acción:

La acción consiste en apartarse de la conducta que el legislador ha querido que observe el particular. También, acción en el sentido amplio del vocablo, comprende tanto el hacer (comisión), que significa la violación a una norma que prohíbe realizar el acto –conductas positivas- como el no hacer (omisión) que significa violación a una norma que ordena realizar la conducta –conductas negativas- es decir, implica la existencia previa de un deber jurídico de obrar⁵².

En virtud de esta definición puede indicarse que ilícito tributario comprende la acción, sea esta conducta positiva o negativa, es decir, una conducta de hacer o no hacer que transgrede la norma jurídica tributaria. Por otro lado, señala el citado autor que no solo es necesario esta acción, sino que la misma debe tener la característica de ser típica, cumplir con el principio de legalidad ósea estar legalmente descrita y que igualmente este descrita la sanción, ya que tampoco existe infracción sin sanción prevista en una norma legalmente establecida. En definitiva ilícito tributario es toda acción u omisión legalmente descrita como incumplimiento cuya consecuencia es una sanción previamente prevista en la Ley.

En es que los ilícitos tributarios son las acciones u omisiones que violan las normas tributarias. En igual sentido, el Código Orgánico Tributario venezolano establece en el artículo 81 que “Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias...”. Por lo que es forzó

⁵¹ *Idem.* p. 30.

⁵² *Idem*

afirmar que ilícito tributario es toda acción u omisión que transgrede o viola las normas tributarias.

2.1. Clasificación de los Ilícitos Tributarios

Antes de hacer referencia a la clasificación de estos ilícitos RINTHA. S (2012) citando a Hernando Sierra hace en primer lugar una definición de lo que es la obligación tributaria para de allí extraer que hechos quedan comprendidos dentro de esta categoría y proceder entonces a la clasificación. Siendo así las cosas define la obligación tributaria como:

La prestación de contenido patrimonial a la que corresponde una situación de derecho subjetivo del Estado, aunque no sea de crédito en sentido estricto. Así quedan comprendidos en esta categoría, no solo las obligaciones de dar llamadas sustanciales, sino también las formales o de hacer que el Estado puede exigir coactivamente, cuyo contenido patrimonial está representado por el efecto oneroso estimable en dinero, que resulta tanto de cumplirlas como de abstenerse de hacerlo, o hacerlo en forma deficiente⁵³.

De la definición se desprende que las obligaciones tributarias comportan aquellas obligaciones tanto sustanciales como formales de hacer o no hacer cuyo efecto puede ser estimable en términos económicos para el Estado quien es en este caso de derechos por establecerlo así la norma tributaria. Para Rintháse pueden calificar de verdaderas obligaciones casi todos los denominados deberes formales, por tanto el incumplimiento de estos así como de las obligaciones sustanciales podría:

...dar lugar en principio, a clasificar las infracciones tributarias en dos grupos: Infracciones tributarias sin pérdida de ingresos fiscales entre las que se ubican las infracciones a los deberes formales propiamente dichos, aunque a la postre pudiera representar para el fisco algún ingreso ejemplo de estos serían no cumplir con una citación o un requerimiento del fisco, no llevar los libros de contabilidad debidamente, no expedir facturas con los requisitos o no conservar copia de las

⁵³ *Idem* p.31.

mismas, no enviar información tributaria para estudios y cruces de información⁵⁴.

Dentro de esta primera clasificación se encuentran entonces las infracciones a los deberes formales propiamente dichos, mientras que en una segunda clasificación se encuentran las infracciones tributarias con pérdidas de ingresos fiscales entre las que destacan:

Omitir ingresos, omitir bienes, incrementar los costos, las deducciones y los descuentos en las declaraciones tributarias. Omitir impuestos causados e incrementar los impuestos descontables en las declaraciones tributarias, omitir retenciones que se debieron practicar o a pesar de haberse practicado no declararlas⁵⁵.

En efecto, en esta segunda clasificación se encuentran aquellas actuaciones u omisiones cuyas consecuencias generan un impacto negativo para el Estado en términos económicos, pues de las mismas se desprenden pérdidas de ingresos por motivos fiscales para el país, dentro de estas infracciones destacan la omisión de impuestos, la incrementación en las declaraciones de impuestos de transacciones que generan impuestos descontables a posteriori, las deducciones, omitir o disfrazar retenciones entre otras.

2.2. Clasificación de los Ilícitos Tributarios según el Código Orgánico Tributario Venezolano

El Decreto N° 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, establece en el artículo 81 una clasificación de los ilícitos tributarios en: Formales, materiales y penales.

Asimismo la norma consagra además que las leyes especiales tributarias podrán establecer ilícitos y sanciones adicionales a los establecidos en el

⁵⁴ *Idem* p.31.

⁵⁵ *Idem*.

Código. Tomando en consideración esta clasificación se procede a analizar los primeros ilícitos como son los ilícitos formales.

2.2.1 Ilícitos Tributarios Formales

Se define como ilícitos tributarios formales

Aquellos violatorios de los deberes formales contenidos en el código orgánico tributario. Aunque su incumplimiento no causa un perjuicio real, dificultan el desenvolvimiento de las funciones de la administración tributaria y pueden servir de preámbulo para la comisión de un ilícito de mayor gravedad. Las sanciones utilizadas para estos ilícitos son las multas y la clausura temporal del establecimiento⁵⁶.

De acuerdo a esta definición, los ilícitos tributarios formales son aquellos cuyo origen se produce por el incumplimiento de los deberes formales contemplados en el Código Orgánico Tributario y si bien estos actos van en detrimento de lo establecido en la ley, su incumplimiento no causa un perjuicio mayor ya que en principio lo que hace es obstaculizar el ejercicio de las actividades que tiene el órgano de la administración tributaria pero esto no obsta a que puedan valerse de esta situación para cometer un delito tributario de mayor gravedad. También se definen como “aquellas violaciones a leyes tributarias que se manifiestan en los mecanismos administrativos de control del cumplimiento de la misma”⁵⁷. Si bien es cierto que significan una violación a las normas de control de la administración, no es menos cierto que cuando se vulneran normalmente implican vulneración del deber de contribuir, es decir, de ilícitos materiales.

⁵⁶ACOSTA, D. (2009) Legislación fiscal venezolana. Documento en línea. Consultado el 9 de Enero de 2018 Disponible en: <http://dacostacarnevali21.blogspot.com/2009/08/ilicitos-tributarios.html>

⁵⁷YEGUEZ, A., MATTEY, C. (2012) Análisis de los ilícitos tributarios materiales bajo el control del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en la Región de Tributos Internos en Maturín. Trabajo de Grado presentado para la Universidad de Oriente. Venezuela. p. 14. Consultado en fecha 10 de enero de 2018 y Disponible en: ri2.bib.udo.edu.ve/bitstream/123456789/1645/2/352.44_Y87_01.pd

El código Orgánico Tributario venezolano establece en el artículo 99 estos ilícitos de la siguiente manera:

Artículo 99. Los ilícitos tributarios formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir, entregar o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades.
8. Obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia.
9. Cualquier otro deber contenido en las normas de carácter tributario

a) El deber de formalizar la inscripción en los registros exigidos por la Ley, dentro de esta categoría se encuentra el cumplir con la Providencia SNAT/2013/0048 Caracas, 25 julio de 2013, la cual establece que obligación de inscribirse dentro de un lapso de 30 días, tanto de las personas naturales como las personas jurídicas; este lapso se comenzara a computar desde el momento que comiencen sus operaciones, además de comunicar los cambios que hubieren ocurrido en el lapso de 30 días con referencia a el domicilio, cese, venta de acciones, cambio de directores, cese de condiciones como no sujeción, exoneración y cualquier otra circunstancias que afecte la condición del sujeto pasivo.⁵⁸

También establece que el Comprobante Digital del Registro Único de Información Fiscal (RIF) es personal e intransferible y tendrá una vigencia de tres (3) años contados a partir de la fecha de emisión. Su renovación deberá

⁵⁸ SENIAT Providencia SNAT/2013/0048 Caracas, 25 julio de 2013 [Documento en línea] consultado en fecha 19 de Marzo de 2018 y disponible en: <https://microjurisve.files.wordpress.com/2013/07/regula-el-registro-c3banico-de-informacic3b3n-fiscal-rif-vigente.pdf>

realizarse en un lapso no mayor a treinta (30) días hábiles después de su vencimiento. El Comprobante podrá ser impreso por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o por los sujetos obligados a inscribirse, a través del Portal Fiscal.⁵⁹ Siendo este uno de los servicios que presta el portal electrónico del Seniat; además de existir la posibilidad que imprimirlo cada vez que se necesita.

Por último, establece una serie de obligaciones formales que se interrelaciona con el RIF:

Artículo 11 Sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes, reglamentos y demás normas de carácter tributario, los sujetos Inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), tendrán la obligación de: a). Presentar el Comprobante de Registro Único de Información Fiscal (RIF) cuando le fuere requerido por un funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

b). Exhibir el Comprobante de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos.

c). Reflejar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en las facturas y demás documentos o contratos que expidan o suscriban.

d). Indicar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en las solicitudes o documentos que dirijan a los organismos oficiales de la República Bolivariana de Venezuela.

e). Reflejar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en los libros de contabilidad y demás libros auxiliares exigidos por las normas tributarias.

f). Colocar en las etiquetas y empaques, el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del fabricante o importador.

g). Indicar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en los anuncios de publicidad en cine, televisión, periódicos, revistas, folletos, volantes, vallas e Internet

h). Reflejar el número del Registro Único de Información Fiscal (RIF) y otros datos del Registro, en todos los demás casos que determina el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.⁶⁰

⁵⁹ *Idem.*

⁶⁰ *Idem*

Este primer grupo de deberes formales están sancionados en el Código Orgánico tributario en el artículo 100 son 4 básicamente, no inscribirse, inscribirse fuera del plazo, comunicar información parcial, insuficiente o errónea y no proporcionar la información dentro de los plazos para actualizar los registros.

Dentro de este grupo, Providencia Administrativa SNAT/ 2014/0058 de fecha 08 de diciembre de 2014 mediante la cual se reforma la Providencia de Creación del Registro Nacional de Exportadores⁶¹

Están sancionados con pena de clausura por 5 días continuos y de 50 a 100 unidades tributarias.

b) Con respecto a los ilícitos formales por emitir, entregar o exigir comprobantes, se encuentra tipificado en el artículo 101 *eiusdem* y es uno de los polémicos pues representa todas las obligaciones relacionadas con la facturación pilar fundamental del control de la administración tributaria.

En la reforma del Código orgánico tributario sufrió una ampliación con respecto al del 2001, tipificó 11 los ilícitos relacionados con este deber formal.

Unido a lo anterior, en materia de facturación en los últimos años han existido varios tipos de providencias administrativas, cada una de ellas se debe a los distintos momentos que la política fiscal ha pasado:

Por ejemplo la Providencia Administrativa SNAT72016/0122 de fecha 14 de diciembre de 2016 mediante la cual se establece las formalidades para la emisión de facturas, declaración y pago de IVA con alícuota de 10%, se

⁶¹ SENIAT Providencia Administrativa SNAT/ 2014/0058 de fecha 08 de diciembre de 2014 [Documento en línea] consultado el 19 de marzo de 2018 y disponible en http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-5.html

debió al régimen transitorio de rebaja por uso del pago electrónico de la alícuota del IVA.⁶²

En cuanto a los distintos medios autorizados para la prestación de servicios masivos se encuentran Providencia Administrativa SNAT/ 2014/0032 de fecha 31 de julio de 2014 que regula la utilización de medios distintos para la emisión de facturas y otros documentos por los prestadores de servicios masivos. Y luego la para la entrada en vigencia la Providencia Administrativa SNAT/ 2015/0020 de fecha 17 de marzo de 2015 mediante la cual se prorroga la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa 0032 que regula la utilización de medios distintos para la emisión de facturas y otros documentos por los prestadores de servicios masivos a enero 2016, actualmente se encuentran vigente esta normativa.⁶³

También se han emitido normas para otro tipos de contribuyentes que se dedican a actividades que por su naturaleza deben contener características distintas ellas son Providencia Administrativa SNAT/2014/0031 de fecha 31 de julio de 2014 mediante la cual se prorroga hasta el 01 de junio de 2015, la entrada en vigencia de la Providencia Conjunta No. SNAT/2013-0078y PRE/CJU-479-13, de fecha 18 de diciembre de 2013, mediante la cual se establecen las Normas para la Emisión de Facturas, boletos Aéreos y Otros documentos por la Prestación de Servicios de Transporte Aéreo de Pasajeros. Y la Providencia Administrativa N°. 0456 de fecha 07 de junio de 2005 que establece las Disposiciones especiales de facturación para las Estaciones de Servicios. Providencia Administrativa N° 0259 de fecha 23 de mayo de 2006 que Establece el Régimen Transitorio de facturación para los Sujetos Pasivos creados por los Entes Públicos

⁶² Todas las providencias administrativas fueron tomada de la página oficial del SENIAT, en las que esta disponibles en formatos PDF. Las consigue en normativa legal/ Impuesto al valor agregado.

⁶³ *Idem*

Nacionales, Estadales y Municipales que fueron objeto de modificación del Número de Registro Único de Información Fiscal (RIF).⁶⁴

Y por último debe hacerse referencia a la Providencia Administrativa N° 0421 de fecha 25 de julio de 2006 que establece las Normas Generales de Emisión y Elaboración de Facturas y otros Documentos.⁶⁵

En este tipo de ilícitos formales las sanciones van desde 5 días continuos de clausura hasta un tiempo indeterminado pues implica que el infractor regularice la situación y notifique a la administración, se trata de los casos en que no se esté utilizando el medio correcto de facturación.

En cuanto a las unidades tributarias van desde 5 U.T hasta 150 U.T. dependiendo de la gravedad del ilícito.

c) Llevar libros y registros contables, aquí en este incumplimiento se encuentran varias obligaciones que se derivan tanto de impuesto indirecto IVA como del ISR, así como los contribuyentes obligados a llevar libros especiales como los de licores; sobre este ilícito ESCALANTE, P Y HULETT, N. (2009) indican:

. Todos los contribuyentes de este impuesto están obligados además de los libros exigidos por el Código de Comercio (sólo comerciantes), a saber, libro diario, mayor y de inventarios y balances, a llevar un libro de compra y otro de ventas en el que registren de forma cronológica todas las operaciones de compras y de ventas, y los cuales podrán realizarse en medios magnéticos o electrónicos. Los contribuyentes formales, de acuerdo a la providencia administrativa que simplifica sus deberes, están obligados a llevar sólo relaciones de compra y de venta y deben contener la información prevista en los artículos 5° y 6° de dicha providencia, mientras que, para los contribuyentes ordinarios, los libros han de ser llevados conforme a lo dispuesto en los artículos 70° al 78° del Reglamento General del Impuesto al Valor Agregado. Estas

⁶⁴ *Ídem*

⁶⁵ *Ídem*

relaciones y libros de compra y de venta deberán presentarse ante la administración tributaria cuando ésta lo requiera.⁶⁶

Es importante señalar que cada vez son menor el número de contribuyentes formales en materia de impuesto indirectos tipo IVA, por lo que cada día deben incluirse en el sistema más contribuyentes ordinarios, sobre todo con la reforma del 2014 cuando se eliminaron muchos de las actividades consideradas no sujetas por la Ley del IVA.

Este ilícito formal contemplado en el artículo 102 del Código orgánico tributario es sancionado desde 5 días continuos de cierre hasta que el sujeto cumpla con los respectivos deberes y notifique a la administración, por lo que permanecerá clausurado hasta tanto no lleve los libros y registros contables. En cuanto a la multa está oscila desde 100 hasta 150 U.T.

d) Sobre el deber de presentar declaraciones y comunicaciones, vale la pena resaltar que se sancionan aquí los deberes formales de de las empresas sometidas al régimen especial de precios de trasferencias. Ello tiene conexión con las normas de transparencia fiscal contenidas en la ley de Impuesto sobre la renta, cuya última reforma fue en el año 2015, dentro de estos regímenes de derecho tributario internacional se encuentran las empresa vinculadas las cuales deben presentar declaraciones informativas este incumplimiento está sancionado con 2000 U.T. y el retardo les mismo con 1000 U.T., además de la clausura del establecimiento de poseerlo por 10 días continuos y en caso que sean varias sucursales o establecimientos permanentes se aplicara la sanción a todos. (Artículo 103 del Código Orgánico Tributario)

⁶⁶ ESCALANTE, P y HULETT, N. (2009). Los deberes formales a cumplir por las personas naturales. *Actualidad Contable* FACES Año 12 N° 18, Enero-Junio 2009. Mérida. Venezuela (34-43). Consultada en fecha 20 de marzo de 2018 y disponible en <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/29610/1/articulo3.pdf>

En cuanto al resto de sujetos pasivos, es decir, nacionales personas naturales o jurídicas e incluso las relacionadas con las sucesiones las sanciones van de 100 a 150 U.T y con clausura de 10 días continuos.

e) Permitir el control de la Administración Tributaria, la reforma del Código orgánico tributario incluyo los Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, dentro de este grupo de deberes formales, realizando una mixtura de sanciones.

Aunque el Código Tributario no hace mención expresa dentro de la clasificación de los ilícitos tributarios a ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas estos se encuentran incorporados dentro de los ilícitos formales y materiales dependiendo de su naturaleza y consisten en “los actos violatorios con respecto a leyes tributarias cuya manipulación es distinta a las obligaciones tributarias ordinarias”⁶⁷. Es oportuno en este momento señalar que:

Especies fiscales. Son aquellos documentos emitidos por el estado, creados con la finalidad que su venta origine un ingreso para el mismo. Ejemplos: El papel sellado, las estampillas, etc.

Especies gravadas. Son todas aquellas especies o bienes que de acuerdo a las normas tributarias se debe pagar un impuesto para su comercialización, distribución o expendio, es decir, están bajo una regulación del estado. Ejemplo: especies alcohólicas, tabaco y cigarrillos.

En virtud de lo anterior este tipo de ilícitos lo comprenden aquellos actos que se producen en contra de las especies fiscales y las gravadas. Se trata entonces de:

Violaciones al Derecho Tributario Formal en relación de ciertas obligaciones tributarias cuyo control es, por su naturaleza, diferente al de las obligaciones tributarias ordinarias (alcoholes, timbre fiscal, etc.). Se recogen todas aquellas infracciones contenidas en la ley de impuestos

⁶⁷ YEGUEZ, A, MATTEY, C. (2012). *op. cit.* p.15.

sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, Ley de Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas del Tabaco, y Ley de Timbre Fiscal, a los fines de unificar la COT todas las infracciones en esta área dispersas en varias leyes tributarias⁶⁸.

Por su parte el Código Orgánico Tributario establece en el artículo 104 como este tipo de delito numeral 10. “Expende especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria”⁶⁹. Por otro lado el artículo 107 dispone:

Constituyen ilícitos tributarios formales relativos a actividades sometidas a autorización:

2. Circular, comercializar, distribuir o expendir especies gravadas que no cumplan los requisitos legales.

3. Circular, comercializar, distribuir o expendir especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración, producción y transporte, así como aquellas de procedencia ilegal o que estén adulteradas⁷⁰.

En cuanto a las sanciones para este tipo de ilícitos de acuerdo a la norma son: el comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlos, clausura temporal del establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesionales y la suspensión o revocación del registro y autorización de industria y expendios de especies gravadas y fiscales.

Este grupo de ilícitos formales es el mas variado y lleva consigo además de las especies gravadas, todos las materias de comprobantes de retención, y de no mantener los registros contables durante el tiempo que obligan las leyes tributarias.

⁶⁸QUINTERO, Y (2012) Ilícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas; Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad. Consultado en fecha 11 de enero de 2018. Documento en línea. Disponible en: <http://yuleidaquintero.blogspot.com/2011/08/ilicitos-relativos-las-especies.html>

⁶⁹ *Idem*

⁷⁰ *Idem*

En cuanto a sus sanciones también se encuentran gran variedad dependiendo de la gravedad de las mismas; van desde 10 días continuos de clausura, hasta suspensión del ejercicio de la actividad autorizada hasta por 90 días continuos y en caso de reincidencia la revocatoria de la autorización. Las multas oscilan desde 100 U.T pasando por 200 U.T. 500 U.T hasta 1000 U.T.

f) Ilícitos relacionados con el deber de comparecer; en este grupo se encuentran los derivados del incumplimiento de informar, notificar compensaciones y cesiones, proporcionar información falsa, y el último que se refiere a los funcionarios y es de revelar información de carácter reservado o hacer uso indebido de la misma. Estas conductas están sancionadas con multa de 100 U.T memos la última que por la gravedad llega a 1000 U.T.

g) Desacato de órdenes, en este grupo se encuentran tres sub categorías referidas a reforzar el cumplimiento de de las acciones sancionatorias de la administración como son la clausura de los establecimientos, la ruptura de precintos de seguridad instalados por la administración y la distracción de cualquier forma de los documentos que hayan sido objeto de medida cautelar las sanciones van desde 500 U.T. a 1.000 U.T (artículo 106 del COT)

h) La norma penal en blanco, es decir, la tipificación genérica referida a cualquier otro deber formal sin sanción específica. La Norma penal en blanco, es aquella cuyo precepto es indeterminado en su contenido, que deberá ser llenado por otra ley o reglamento, y en la que solamente está fijada la Es conocida también en la técnica jurídica como ley en blanco.⁷¹

⁷¹ HERNANDEZ, L. (2009) Temas de derecho. [Monografías on line] consultado el 22 de Marzo de 2018 y disponible en: <https://temasdederecho.wordpress.com/tag/norma-penal-en-blanco/>

La Sala Constitucional del tribunal Supremo de Justicia se ha referido a esta tipo de normas específicamente en la ordenanza del Municipio Chacao, denunciada por vicios de inconstitucionalidad por vulnerar la tipicidad sancionatoria; al respecto ha indicado:

Ahora bien, en el Derecho Administrativo Sancionatorio, ciertamente, el principio de tipicidad no tiene la misma rigidez que en el ámbito penal, cuando se permite que el propio legislador, en una norma en la que la conducta prohibida no se recoge íntegramente, delegue a otras normas la regulación de algunos elementos que completen la descripción del ilícito administrativo; no obstante, su aplicación con ciertas matizaciones, debe siempre respetar el núcleo esencial del derecho fundamental al debido proceso, uno de cuyos atributos es precisamente, conforme al artículo 49, cardinal 6 de la Constitución de 1999, la garantía de tipificación legal de las infracciones y sanciones.

La matización que se acepta respecto a la aplicación de tal principio, permite, solamente, que las descripciones genéricas de las conductas sancionables a las que acuda el legislador para dejar a la Administración la determinación de ciertos aspectos de las mismas, exige, evidentemente, que se establezca en la ley cuál es esa conducta, es decir, que se tipifique, delimitando claramente el ámbito normativo conferido a la Administración, con el propósito de que las normas que esta dicte mantengan su regulación dentro de los parámetros o límites impuestos, vale decir, el reenvío será admisible siempre que sea expreso, que esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma, que la norma señale la sanción y contenga el núcleo esencial de la prohibición y que, además, proporcione la necesaria certeza para precisar suficientemente la conducta prohibida.⁷²

La Sala que, señalo que el artículo 106 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao constituye una norma legal

⁷² Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia 1798 de fecha 19 de Junio de 2005 [sentencia online] Consultada el 23 de marzo de 2018 y disponible en: <http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#>

vacía de todo contenido material, dado que al no definir, ni siquiera de manera genérica, el ilícito administrativo, carece de una pauta que proporcione a la autoridad administrativa actuante y a los particulares destinatarios de su fuerza punitiva, una información suficiente para saber cuál es el comportamiento que se pretende sancionar “con el cierre del establecimiento por un lapso entre una (1) y cinco (5) semanas” (núcleo del hecho sancionable); y, en consecuencia, será la autoridad administrativa sancionadora la que en cada caso tipificará el hecho sancionable. Específicamente se refiere al derecho administrativo sancionador, y declara la imposibilidad de existencia de las mismas en el derecho venezolano; indicó:

Recuérdese que, no obstante la flexibilidad del principio de tipicidad en el Derecho Administrativo Sancionador, son inaceptables las cláusulas generales o indeterminadas de infracción que permitan al órgano sancionador actuar con un excesivo arbitrio, y no con el prudente y razonable que autorizaría una especificación normativa. Con ello, estima evidente la Sala que la disposición legal cuya nulidad se solicita, constituye una norma en blanco que, cuando faculta en forma total y completa a la Administración municipal para crear el supuesto de hecho constitutivo del acto ilícito, quebranta el núcleo esencial de la garantía fundamental de la tipicidad de las infracciones y sanciones administrativas que preceptúa el ya referido artículo 49, cardinal 6 constitucional, situación ésta que ha sido objeto de general rechazo por parte de la jurisprudencia y, en particular, por esta Sala Constitucional en decisión N° 1.269 del 11 de junio de 2002, cuando se anuló el artículo 52 de la Ley para Promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia, por lo que esta S. debe, en esta oportunidad, declarar por similares motivos la nulidad del artículo 106 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao. Así se declara.⁷³

En conclusión, las normas penales en blanco existen cuándo la ley faculta de manera general a la administración a crear supuesto de hechos que configuren delitos.

⁷³ *Ídem*

2.2.2. Ilícitos Tributarios Materiales

Los ilícitos materiales se refieren al deber de pagar o enterar la cuota tributaria, es decir, el pago que corresponde en la oportunidad señalada por la Ley. Es definido, como:

Todas conductas que inducen al incumplimiento de los deberes, es decir, que se refiere al pago de los impuestos. El incumplimiento de este deber va en perjuicio del estado en materia de dinero. La defraudación es considerada el caso más grave del ilícito material. Simulando, ocultando o cualquier otra forma de engaño que induzca en error a la administración pública. Las sanciones aplicadas a estos ilícitos son las multas⁷⁴.

Significa entonces que este tipo de ilícito se refiere al incumplimiento de los deberes materiales, es decir de pagar, que tienen los obligados, se trata de las acciones dirigidas a defraudar a la administración tributaria y por ende al Estado. En tal sentido puede indicarse que “son las violaciones al derecho tributario sustantivo manifestado en la disminución ilegítima de los ingresos legalmente debidos al sujeto activo del tributo”⁷⁵. En consecuencia se trata de acciones por parte del sujeto activo que están dirigidas a defraudar a la administración provocando una disminución en los ingresos provenientes de los tributos. Sobre estos señala la norma tributaria que:

Artículo 109. Constituyen ilícitos tributarios materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones indebidas.
5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanero territorial que corresponda.
6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su expendio

⁷⁴ACOSTA, D. (2009). Legislación fiscal venezolana. *op.cit* p.1

⁷⁵YEGUEZ, A, MATTEY, C. (2012) *op. cit.* p.15.

Tal como lo califica el COT los ilícitos materiales que pueden cometerse en contra el tesoro nacional, estatal o municipal son:

- a) El retraso o no pago de tributos, de porciones. Es la denominada multa por contravención que en el COT reformado la sanción dependerá del tiempo en que haya en pagar el importe tributario.

La contravención en general se puede definir como, la infracción administrativa o de policía:

tiene como objetivo demostrar que la “Contravención de policía” no es conducta punible, su comisión no constituye antecedente penal ni contravencional, no es factor de criminalidad en Colombia, pero sí constituye una perturbación a la convivencia social a la que se le debe aplicar una dogmática distinta a la penal, en el momento de su sanción. Las conductas punibles siempre se han clasificado en delitos y contravenciones, pero a pesar de conocerse en la historia del derecho penal, la doctrina del delito de policía, nunca se ha sostenido expresamente, que la contravención de policía es una especie de conducta punible, reprochable por la dogmática penal sustantiva, sino que ciertos tipos de delitos, por su bajo impacto social, son de conocimiento de las autoridades de policía, con un procedimiento especial y no de los jueces de la República...⁷⁶

En la reforma del 2014 cambio la forma de sancionar estos ilícitos y estableció un sistema de porcentajes y tiempo en la demora así quienes paguen con retraso los tributos debidos en el término de un año, contado desde la fecha en que debió cumplir la obligación, serán sancionados con multa de 0,28% del monto adeudado por cada día de retraso hasta un máximo de 100%; quien realice el pago de los tributos debidos fuera del término de un año, contado desde la fecha en que debió cumplir la obligación, será sancionado adicionalmente con una cantidad de 50% del monto adeudado, y quienes paguen los tributos debidos fuera del

⁷⁶ TORRES, R. (2008) Delitos y contravenciones como factores de criminalidad y de perturbación de la convivencia social. 8 *Revista Criminalidad*, Volumen 50, Número 1, pp. 85-98. Consultada en fecha 23 de marzo de 2018 y disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/crim/v50n1/v50n1a06.pdf>

término de dos años serán sancionados adicionalmente con una cantidad de 150% del monto adeudado.

Si paga dentro de los 15 días del procedimiento de fiscalización la sanción será del 30% del tributo omitido de conformidad con el artículo 112 *eiusdem*

- b) En cuando al deber de retener o percibir, en este tipo de ilícito el legislador ha sido mas severo pues la diferencia está en que el agente retenedor se apropia y beneficia indebidamente del dinero del tesoro público.

En este sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia se ha pronunciado diferenciándolos y ha indicado:

hora bien, esta Máxima Instancia advierte que en materia de retenciones, la investigación que deben realizar los funcionarios actuantes, se circunscribe a determinar, si el responsable cumplió con las obligaciones siguientes: i) la detracción de la porción correspondiente al tributo, del pago efectuado por la adquisición de bienes o prestación de servicios y ii) el enteramiento de las cantidades de impuesto retenida. En este sentido, la persona que retiene y entera la exacción, lo hace por ser responsable del tributo retenido.

De allí que, el Legislador al momento de tipificar los ilícitos tributarios relacionados con la retención y percepción de los tributos, lo hizo bajo supuestos distintos a los regulados por la contravención (la disminución ilegítima de ingresos fiscales), al ser de naturaleza diferente y corresponder a conductas infringidas ajenas a la condición de contribuyente.

Aunado a que el cálculo de la sanción de multa en forma expresa siempre ha estado relacionada con el monto mínimo que se impone por el ilícito de contravención y en el caso de no referirse a él, tal como sucede con el ilícito material de la no retención o percepción, o por retener o percibir menos de lo que corresponde, expresamente indica que la sanción será reducida a la mitad.

Por el contrario, la Sala estima que en el caso del enteramiento extemporáneo de los tributos retenidos, no se prevé ningún tipo de reducción de la sanción de multa en la norma que la tipifica.

En consecuencia, al ser un ilícito plenamente diferenciado por el Legislador de la infracción de contravención; esta Alzada considera que no está consagrada la posibilidad de efectuar algún tipo de reducción del monto de la sanción, en los términos de una posible aceptación del reparo, teniendo sólo sentido en cuanto al cálculo de los intereses moratorio y de la determinación del valor de la unidad tributaria al momento de efectuar la conversión de términos porcentuales a la referida unidad.⁷⁷

Evidentemente que el beneficio de aceptación de reparo no está previsto para el caso de las retenciones no enteradas pues, claramente el legislador distingue cuando se trata de un tributo propio y cuando se trata de una apropiación indebida en impuesto retenido a terceros.

- c) El retraso u omisión de pagos y anticipos los sanciona con el 0,05% de los anticipos omitidos por cada día de retraso hasta un máximo de 100%. y la osimisión con el 100% además aclara que, procederán la sanción aún en los casos en que no nazca la obligación tributaria o que generándose la misma sea en una cantidad menor a la que corresponda anticipar, de conformidad con la normativa vigente. (artículo 114 del COT)
- d) Obtención de devoluciones indebidas establece una Multa 100% a 500% de las cantidades indebidamente obtenidas, sin perjuicio de la sanción establecida en el Artículo 119 de este Código, que no es otra que la defraudación tributaria.

⁷⁷ Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de justicia sentencia N 1130 de fecha 23 de julio de 2014. Consultada el 23 de Marzo de 2018 y disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/167152-01130-23714-2014-2013-1651.HTML>

- e) Los numerales 5 y 6 del artículo 109 *eiusdem* fueron analizados en el aparte de ilícitos con especies gravadas Multa de 500 UT y el comiso de las especies gravadas y cn multa de 300U.T⁷⁸

Existe una comparación de la reforma del código orgánico tributario con respecto del 2001 al 2014 que puede ser consultado para ver gráficamente, las variaciones, publicada por *Deloitte* septiembre de 2015.⁷⁹

2.2.3. Ilícitos Penales

Los ilícitos penales se tratan de aquellas violaciones en materia tributaria que son sancionados con penas restrictivas de la libertad. Es definida como “las violaciones al derecho tributario manifestados en la disminución fraudulenta de la cuota tributaria a pagar, con mecanismos delictivos propiamente dichos”⁸⁰. Como se aprecia al igual que la clasificación anterior este tipo de delitos están dirigidos a provocar de manera fraudulenta un daño a la administración, valiéndose para cometerlo de mecanismos delictivos propiamente dichos tal y como lo señala el autor, es por esta razón que la sanción aplicable no puede ser otra que una pena restrictiva de la libertad.

El artículo 118 del código in comento establece lo siguiente:

Constituyen ilícitos tributarios penales:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La insolvencia fraudulenta con fines tributarios.

⁷⁸ GARCIA M, (2017) De los Ilícitos Tributarios y Sanciones en el Código Orgánico Tributario publicado por CYAENM. [página web] contiene una descripción bien detallada de los ilícitos del COT 2014. Consultada en fecha 26 de Marzo 2018 y disponible en : <http://cyaemm.com.ve/de-los-ilicitos-tributarios-y-sanciones-en-el-codigo-organico-tributario/>

⁷⁹ DOLOITTE (2015) Comparativo: Ilícitos Tributarios y Sanciones en la Reforma del COT [Sitio Web] consultado el 24 de Marzo 2018 y disponible en: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ve/Documents/_/legal/ve-legal-Avance](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ve/Documents/_/legal/ve-legal-Avance%20tablade%20sanciones%20del%20COT2014-noexp.pdf) tablade sanciones del COT2014-noexp.pdf

⁸⁰ YEGUEZ, A, MATTEY, C. (2012) *op. cit.* p.15.

4. La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria.

5. La divulgación y uso de información confidencial.

Parágrafo Único. En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1, 2 y 3 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código.

La norma transcrita consagra entonces los ilícitos tributarios que revisten carácter penal entre los que destacan la defraudación tributaria y a insolvencia fraudulenta con fines tributarios por mencionar algunos, pero la norma a su vez permite extinguir la sanción penal cuando el sujeto activo acepta la comisión del hecho y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios como sería la multa entre otros en un plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario, pero este beneficio solo es posible si el delito cometido e imputado se enmarca en los tres primeros numerales de este artículo y no existe además reincidencia.

- a) La defraudación tributaria, la norma tributaria señala que incurre en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño, o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar. La defraudación tributaria será penada con prisión de seis meses a siete años. (artículo 119 primer aparte COT)

Cuando la sanción esté comprendida entre dos límites, se entiende que la normalmente aplicable es el término medio que se obtiene sumando los dos números y dividiendo entre 2, se reducirá hasta el límite inferior o se aumentará hasta el superior, según la concurrencia de circunstancias atenuantes y agravantes que concurran en el caso concreto.

En el caso de obtención indebida de devoluciones, la sanción contemplada de seis meses a siete años, se incrementará en un tercio de la pena.

Cuando el sujeto pasivo sea sancionado por la comisión del ilícito de defraudación tributaria, el Tribunal competente ordenará que la sanción prevista en el encabezamiento del artículo 112 de este código sea aumentada en un doscientos por ciento.

En el artículo 120 cuales son los indicios de defraudación tributaria:

- Declarar cifras, deducciones o datos falsos, u omitir deliberadamente hechos o circunstancias que incidan en la determinación de la obligación tributaria.
- No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en medios distintos a los autorizados por la administración tributaria.
- Emitir o aceptar facturas u otros documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
- Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas.
- Utilizar dos o más números de inscripción, o presentar cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
- Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
- Remover el dispositivo de seguridad de máquinas fiscales, sin autorización, así como cualquier otra modificación capaz de alterar el normal funcionamiento de la máquina fiscal.
- Presentar declaraciones que contengan datos distintos a los reflejados en los libros o registros especiales.
- No llevar o no exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en los que los exija la normativa aplicable.
- Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.
- Omitir la presentación de declaraciones exigidas por las normas tributarias.

- Ejercer actividades industriales o comerciales sin la obtención de las autorizaciones correspondientes.
- Utilizar mercancías, productos o bienes objeto de incentivos fiscales, para fines distintos de los que correspondan.
- Utilizar indebidamente sellos, timbres, precintos y demás medios de control así como destruirlos o alterarlos.

El Código Orgánico Tributario de 2014 amplió los supuestos de defraudación con la intención clara del legislador de señalar objetivamente las conductas punibles.

Desde el punto de vista tributario la defraudación se puede caracterizarse de la siguiente forma:

En el delito de defraudación tributaria se presentan algunas peculiaridades, tales como: que la relación en la cual se produce la conducta del sujeto activo que debe ser calificada como engañosa no parte de factores sociales circundantes al hecho ni de la posibilidad de engaño en virtud de las características del sujeto pasivo, sino que toda vinculación entre el sujeto activo -deudor tributario- y sujeto pasivo -Administración Tributaria- debe ser valorada a través de la leyes tributarias que configuran la relación jurídica tributaria dentro de la cual se especifica los procedimientos y el significado de los actos del deudor tributario respecto de la liquidación de los tributos, con lo cual, sólo es posible establecer el engaño en función del contexto que configuran las citadas leyes tributarias.⁸¹

En todas las tipicidades está presente el engaño, la actividad dolosa proveniente del sujeto, sin embargo el Código Orgánico Tributario los define como indicios de defraudación, quedaría la carga de la prueba del Ministerio Público en la etapa de la investigación, debiendo reunir suficientes elementos de convicción para presentar una acusación ante el Juez de Control competente.

⁸¹ BRAMONT, L. (2016). El Engaño Exigido Por El Delito De Defraudación Tributaria. [Revista electrónica] Consultado en fecha 10 de febrero de 2018 Disponible en: http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20130508_01.pdf

Desde que existe la obligación de pagar impuestos, existen maniobras y artilugios de toda índole para sustraerse de dicha obligación.⁸² Parece que es típico de la naturaleza humana el rechazo al pago de los tributos, pero cada día va en aumento la responsabilidad de los ciudadanos sobre su deber social y de su deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, el tributo sigue siendo un invitado indeseable, un mal necesario que precisamente por ser concebido como tal, debe ser impuesto, o sea, forzosamente exigido; hoy en día se discute bajar la carga impositiva para aumentar la recaudación en la administración del presidente de los estados unidos.⁸³

La defraudación tributaria se produce cuando, a través de cualquier medio, se engaña o induce a error al ente exactor a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido, esta es la diferencia teórica con la elusión; como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegítimo, para sí o para un tercero, a expensas o en detrimento de los derechos del Fisco.⁸⁴

Se puede agregar también, que la Defraudación Tributaria es un delito intencional (doloso) con la clara comprensión de la criminalidad del acto por parte de quien incurre en ella, es decir tiene que saber lo que hace, pues si bien es cierto que el desconocimiento de la Ley no excusa su cumplimiento; si no hay dolo no hay defraudación; además debe ir

⁸² FRAGA, L. (2016). Los Indicios De Defraudación En El Código Orgánico Tributario de 2001 y El Derecho Constitucional A La Presunción De Inocencia. *Revista de Estudiantes de Derecho de la Universidad Monteávila*. [revista en línea], fecha de la consulta: 28/02/2018, disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/DERYSO/4/deryso_2003_4_105-156.pdf

⁸³ EL PAIS (2018) El dilema de México tras la reforma fiscal en EE UU: bajar impuestos o esperar. [Periódico en línea] consultado el 22 de marzo del 2018 y disponible en https://elpais.com/economia/2017/12/14/actualidad/1513216478_690774.html

⁸⁴ OCANTO, N. (2016) Elusión Tributaria. fecha de la consulta: 10/03/2018. [Blog] Disponible en: <http://natashaocantopfi.blogspot.com/>

acompañado de un elemento material que traduzca el engaño u ocultación maliciosa para perjudicar al fisco.⁸⁵

Para GARCIA, H. (...) La defraudación es un delito fiscal doloso, y escapa a la discusión doctrinal y jurisprudencial la necesidad de que concurra para configurarlo el elemento intencional, con la clara comprensión de la criminalidad del acto por parte de quien incurre en ella, es decir, que conozca, de allí que el grado de instrucción del infractor es una circunstancia atenuante. . Pero no basta el dolo, sino que debe ir acompañado por un elemento material que traduzca el engaño u ocultación maliciosa para perjudicar al fisco. La maniobra puede ser comisiva, activa o pasiva omisiva y aun cuando también de comisión por omisión. (*Apud* LEGIS. (p. 220).)⁸⁶

b) La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción en cuanto al numeral 2º del artículo 118 *ejusdem*, establece la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción, el artículo 121, señala la pena de prisión de cuatro a seis años, aplicándose el término medio de cinco años. Por consiguiente, cualquier agente de retención que no entere a la administración tributaria las cantidades de dinero percibidas bajo el concepto de retención de impuestos y que dicho acto sea voluntario y con ánimo de lucrarse en nombre propio o de lucrar un tercero, es autor del presente ilícito tributario. Se sanciona a los agentes de retención y percepción con pena privativa de libertad, cuando pretendan con intencionalidad o dolo aprovecharse de las cantidades retenidas o percibidas. La pena se extinguirá, si el

⁸⁵ MÉNDEZ, A. y FERNANDEZ, E. Los Ilícitos Tributarios Susceptibles de ser Sancionados Con Penas Restrictivas de Libertad. fecha de la consulta: 10/03/2018, disponible en: <http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/2262/4041>

⁸⁶ LEGIS. (2005). *Código Orgánico Tributario Comentando y Comparado*. Autor Editor. p.220

sujeto acepta la determinación y satisface el monto de la obligación, sus accesorios y la multa en un plazo de veinticinco días hábiles.

c) La insolvencia fraudulenta con fines tributarios. Es sancionado igualmente con pena privativa de libertad, quien estando en conocimiento de la iniciación de un procedimiento tendente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o sanciones, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte la satisfacción de tales prestaciones, por lo cual será sancionado con prisión de un año a cinco años, aplicable el término medio de tres años.

Deben reunirse unos presupuestos para el ilícito de La insolvencia fraudulenta con fines tributarios se deduce que en primer lugar debe haberse iniciado un procedimiento, es decir, la fiscalización, en segundo lugar debe estar el sujeto en pleno conocimiento de la iniciación de ese procedimiento, es decir, habérsele notificado y una vez estando en discernimiento debe provocar o agravar la insolvencia, propia o la de un tercero, tendiente a frustrar en todo o en parte la satisfacción de la diferencia de impuesto que se va a determinar en la resolución Culminatoria de Sumario.

d) La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria. Determina el Código Orgánico Tributario para este tipo de ilícito, al igual que el anterior, la pena de prisión de un año a cinco años, término medio, tres años. Igualmente define la tipicidad así: quien incite públicamente o efectúe maniobras concertadas, tendentes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias. No es más que definir como típica una conducta que comúnmente realiza la población, muchas veces el sentir del colectivo es no pagar las

obligaciones tributarias, alegando hechos de corrupción, o que lo recaudado no se devuelve a la gente, a las necesidades sociales; más sin embargo al interpretar o analizar lo que trató de imponer el legislador, debe ser una incitación pública, o sea, no basta con manifestarlo de manera privada o a un número no mayor de personas reunidas o agrupadas, la novedosa normativa al respecto; pudiera entonces descalificarse un delito de esta naturaleza por considerarse que no se hizo en público, serían argumentos muy utilizados por las respectivas defensas de los presuntos infractores.

e) La divulgación y uso de información confidencial. El legislador tributario quiso utilizar aún más el poder coercitivo del Estado, mediante la implementación de esta norma, la cual prohíbe de manera contundente, a cualquier funcionario público, sujetos pasivos o sus representantes, a las autoridades judiciales y a cualquier otra persona que de manera directa o indirecta, divulgue o haga uso personal o indebido, por cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte o pueda afectar su posición competitiva, so pena de ser privados de libertad de tres meses a tres años, esto se aplica para lo reparo en materias de precios de transferencia donde, es necesario utilizar los costos y márgenes de ganancia así como mucha información de terceros independientes para poder aplicar la metodología que señala la ley de Impuesto sobre la Renta.

El Código Orgánico Procesal Penal, establece todos los mecanismos procedimentales, pues siendo el único instrumento que rige esta materia no debe ser incluido en este tema de investigación. La mayoría de las penas no exceden en su límite máximo en los ocho años, por lo cual es procedente “Las Alternativas a la Prosecución del Proceso” (comillas propias) por lo

cual el artículo 41 *ejusdem* establece los acuerdos reparatorios: pudiendo el juez o jueza, desde la fase preparatoria aprobar acuerdos reparatorios entre el imputado o imputada y la víctima, cuando: el hecho punible recaiga exclusivamente sobre bienes jurídicos disponibles de carácter patrimonial y cuando se trate de delitos culposos contra las personas. El cumplimiento del acuerdo reparatorio extingue la acción penal respecto del imputado o imputada que hubiere intervenido en el. Cuando existan varios imputados o imputadas o víctimas el proceso continuará respecto de aquellos que no han concurrido al acuerdo. Cuando se trate de varias víctimas, podrán suscribirse tantos acuerdos reparatorios, como víctimas existan por el mismo hecho. Es importante destacar, de que en caso de que el acuerdo reparatorio se efectué después de que el o la fiscal del Ministerio Público haya presentado su acusación, y esta haya sido admitida, se requerirá que el imputado o imputada, en la audiencia preliminar, o antes de la apertura de la fase de juicio, si se trata de un procedimiento abreviado, admita los hechos objeto de la acusación. De incumplir el acuerdo, el juez o jueza pasará a dictar sentencia condenatoria, conforme por el procedimiento por admisión de los hechos.

Debe ser utilizada esta fórmula como mecanismo de defensa para los contribuyentes que incurren en ilícitos tributarios penales.⁸⁷

Es oportuno indicar que sobre estos ilícitos también es procedente la aplicación de circunstancias atenuantes y agravantes de responsabilidad penal. En definitiva puede decirse que el Código Orgánico Tributario en Venezuela es preciso al indicar todos aquellos ellos que pueden constituir ilícitos tributarios y la naturaleza de cada uno de ellos, es decir, si se trata de

⁸⁷ CASTRO, O (2016) LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS PENALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL PROCESO PENAL TRIBUTARIO. Tesis no publicada. Para obtener el título de especialista en derecho tributario de la Universidad Católica del Táchira.

ilícitos formales, materiales o ilícitos que puedan provocar penas restrictivas de la libertad, así como las correspondientes sanciones aplicables al sujeto activo, esto con la finalidad de garantizar al Estado a través de su órgano como es la administración tributaria la preservación de sus derechos e intereses.

CAPÍTULO III

EL CONTRABANDO

El comercio ha permitido el intercambio de bienes y servicios y la satisfacción de las necesidades de las personas, convirtiéndose entonces en una actividad de gran trascendencia para lograr el desarrollo de sus miembros y por ende el bienestar social. Ahora bien, este hecho ha generado la obligatoria intervención del Estado, con la finalidad de regular su ejercicio y asegurar de esta manera el respeto a los derechos de las personas. Sin embargo, muchas veces la actividad comercial es desarrollada evadiendo este control por parte del Estado y al margen de la Ley, dando origen a una actividad considerada delictiva como es el contrabando.

3.1. Origen y evolución

El contrabando tiene su origen en el comercio, el cual surgió a su vez como la necesidad que tenían las personas de intercambio de bienes y servicios tal y como se indicó con anterioridad. La primera necesidad a satisfacer por parte del hombre fue la alimentación y esto originó “una primera figura de comercio como fue el trueque”⁸⁸, convirtiéndose esta figura en la más antigua forma de practicar el comercio, para posteriormente ir desarrollándose hasta lograr el comercio tal y como se conoce actualmente. Luego con el transcurso del tiempo y la evolución de la sociedad estas necesidades fueron cambiando ya que:

El incremento del grupo humano y sus nuevas formas de vida social fueron las razones para encontrar nuevas necesidades de satisfacción humana, aparte de la alimentación, como lo son el vestido, la vivienda, etc., originalmente los productos de la caza y pesca sirvieron en forma

⁸⁸ARAGÓN J (2011). Origen e historia del comercio. Documento en línea. Consultado en 2 de febrero de 2018. Disponible: <http://es.scribd.com/doc/131119573/ORIGEN-e-historia-del-comercio-pdf>

exclusiva para alimentación de un núcleo humano y más adelante, cuando los métodos mejoraron, además de encontrar lo suficiente para la alimentación tenían un excedente que servía para soportar tiempos de escasez ya que cambiaban alimentos con otros para que el menú diario sea más agradable y así apareció el intercambio de nuevos bienes los cuales llegaron a satisfacer mejor las necesidades humanas tanto individuales como colectivas.⁸⁹

Significa entonces que el desarrollo humano provocó el surgimiento entre las personas de nuevas necesidades, superando solo el aspecto alimenticio para dar paso a requerimientos como vivienda, vestido, entre otros. Este aumento de exigencias permitió dar paso al comercio tal y como se conoce actualmente, de hecho en España uno de los motivos que impulsaron los viajes de Cristóbal Colón “fue de tipo comercial para hallar la ruta más corta hasta llegar a las indias orientales...”⁹⁰ Con estos viajes se pretendía conseguir una ruta que permitirá transportar mercancías a tierras lejanas y de esta manera ir perfeccionando la actividad económica.

En efecto, el ejercicio del comercio se mantuvo libre por un periodo de tiempo no existía ninguna ley que lo regulara y “se podía intercambiar libremente lo que se producía”⁹¹. Se manejaba entonces la figura del libre comercio, no existiendo ley que lo regulara salvo aquellos parámetros establecidos por la práctica consuetudinaria. Posteriormente en España se crea por primera vez una Ley que regula los trámites comerciales como lo fue la ley penal sobre delitos de fraude con la hacienda pública del 2 de mayo de 1830⁹², convirtiéndose esta norma en la primera ley que reguló el comercio y en consecuencia el primer antecedente legal que regulaba el contrabando.

⁸⁹ *Ídem.*

⁹⁰ *Ídem.*

⁹¹ INDRIAGO, J. (1976) *El delito de contrabando*. Bogotá, Editorial Temis, pág.8.

⁹² *Ídem.*

A través de esta Ley el Estado comienza a regular la actividad comercial y a someterla a su imperio, por lo que cualquier conducta en que estuviese involucrado el comercio y que fuera contraria a la Ley podía considerarse ilícita. Como se observa el primer factor que dio origen al contrabando fue la ley, y en segundo lugar el surgimiento de los monopolios ya que:

Quando surgían los monopolios con clara visión estatal y se concentraban en el Estado, la idea del contrabando la cual se concretaba y radicaba exclusivamente en la violación que implicaba el manipuleo y fabricación de productos contemplados en la prohibición, como también en la introducción y distribución fraudulenta de esas mercancías.⁹³

Según esto, cuando surgió el monopolio por parte del Estado donde este concentraba la producción y comercialización de productos comenzó a surgir practicas dirigidas a superar este hecho a través de la introducción y distribución de mercancías al margen de la ley y del conocimiento y control por parte del Estado, en otras palabras comercio llevado a cabo de forma fraudulenta. Por otro lado, otro aspecto que también influyó en el surgimiento del contrabando fue la guerra ya que:

Las guerras napoleónicas (1799 - 1815) vieron un elevado aumento de los impuestos para tratar de pagar por la guerra, pero esto junto con la disminución de la industria local del hierro proporcionaron más razones y mejores incentivos para el contrabando de otros productos como telas finas, ron, tabaco, harina, sal, perfumes, platería, joyas, entre otros.⁹⁴

En referencia a lo anterior, las guerras también promovieron el contrabando por varias razones: Primero los gobiernos aumentaron los impuestos para sufragar los costos de la guerra lo que propiciaba aumento en las mercaderías. En segundo lugar, estos conflictos armados provocaron disminución en la producción por parte de la industria local creando

⁹³ INDRIAGO, J. (1976) *op. cit*, pág.6.

⁹⁴ MOLINARES, J (2012) Antecedentes históricos del contrabando. [Documento en línea]. Consultado en fecha 2 de febrero de 2016. Disponible: <http://todoennegocios.blogspot.com/2012/03/antecedentes-historicos-del-contrabando.html>

desabastecimiento de productos por lo que las personas tenían que ingresar productos al país aunque fuera de forma ilegal produciéndose así el contrabando inicialmente de productos como telas finas, ron, tabaco, harina, sal, perfumes, platería, joyas, entre otros tal y como lo señala Molinares. Posteriormente con la Revolución Industrial, el contrabando disminuyó debido a que:

En mediados del siglo XIX – (1840 en adelante) en el Reino Unido, donde se dio una gran concentración de las industrias pesadas en todo el país, como la construcción naval, la extracción del carbón, la producción de acero y la industria textil. La extensión del Imperio creó un mercado exterior enorme para los productos británicos, permitiendo que la nación dominara el comercio internacional en el siglo XIX. La liberalización gradual de las leyes comerciales en el marco del libre comercio significó menos movimiento de contrabando, debido que al adoptar una política de libre comercio se redujeron los derechos de importación a niveles realistas, logrando que de ahí en adelante el contrabando a gran escala fuera sólo un recuerdo.⁹⁵

Resulta oportuno e importante lo anterior, ya que permite evidenciar como en esta etapa de la historia el surgimiento industrial, la ampliación del mercado, la facilidad en la adquisición de bienes y servicios, pero ante todo el fomento del libre comercio mediante la liberalización gradual de las leyes comerciales provocaron una disminución sustancial del contrabando, pasando este como bien lo señala el autor citado al recuerdo, evidenciando este camino una salida al actual problema del contrabando que presenta el país. En Venezuela “...el contrabando existe desde la época remota de la colonia hasta los actuales momentos que vive la república”⁹⁶.

Esto significa, que el contrabando se remonta desde la colonia y fue producto de la difícil situación que se vivía en el país que provocó la inexistencia de productos⁹⁷, lo que trajo consigo que:

⁹⁵ *Ídem.*

⁹⁶ *Ídem.*

⁹⁷ CASTILLO, L (2006) Análisis Histórico-Jurídico del Delito de Contrabando en el Siglo XXI en la República Bolivariana de Venezuela. [Documento en línea] Consultado en fecha 2 de febrero de 2016.

Algunas personas pudientes e influyentes de la época decidieran ayudar a solventar la situación de escases que enfrentaba el país provisionando a la provincia de productos o géneros alimenticios, lencería, loza entre otros artículos, los cuales manejaban en forma de monopolio a través de la compañía Guipuzcoana, lo cual empeoraba la situación de escases.⁹⁸

Por lo tanto, la situación de escases que se vivía y el monopolio de la época a través de la Compañía Guipuzcoana, generó en un grupo de personas la necesidad de darle solución a esta situación y satisfacer sus necesidades y la del resto de la población. Es por esto que, ante el "...desabastecimiento relativo, el cierre de puertos y el monopolio centralista sobre las actividades económicas que dieron origen a que la respuesta de los ciudadanos no fuera otra más que el contrabando, pues para ellos no existía otra salida"⁹⁹. Como se observa, tres fueron los factores que promovieron surgimiento del contrabando en Venezuela, primero el desabastecimiento, dos el monopolio y tres la regulación legal del comercio.

En definitiva, puede señalarse que el contrabando a lo largo de la historia surge por diversos factores pero principalmente por los antes mencionados. Ahora bien, el contrabando en Venezuela no fue la excepción y se constituyó como respuesta a las necesidades que tenía la población en ese momento, pero de manera lamentable actualmente en el país, el contrabando sigue presente y en crecimiento producto de la situación actual, constituyéndose en un flagelo que lesiona no solo los intereses económicos y tributarios, sino también sociales en virtud que gran parte de la población ha optado por ejercer el contrabando como medio de vida y subsistencia.

3.2. Naturaleza y definición de contrabando

El contrabando es toda actividad que se hace en contra o al margen de la Ley y en detrimento como se indicó anteriormente no solo de los intereses del Estado, sino incluso de la misma sociedad. La expresión contrabando tiene dos orígenes:

...en la expresión latina *bannunn* que significa ley cualquiera y *contrabannunn* significa todo acto contrario a esa disposición, y del latín contra y del francés *ban*, que pasó al francés como bando. En español antiguo significó la contravención de alguna cosa que era prohibida por bando¹⁰⁰.

Significa entonces que contrabando es al margen de la ley, en contra del bando de la ley o la contravención de algo que era prohibido por la ley. El contrabando “desde cualquier ángulo que se observe es una figura delictual de muy especiales características, y es que constituye lo que la doctrina penal denomina delitos de mera conducta o de mera actividad, en oposición a los llamados delitos de resultados”. Según esto el contrabando es una figura delictual con características especiales, una de ellas es su propia naturaleza, ya que para los doctrinarios su “naturaleza jurídica es diversa, puesto que implica una dualidad, económica por una parte y fiscal por otra”¹⁰¹, esto en virtud de que el contrabando es enmarcado dentro de los delitos económicos, por tanto:

En el orden de los delitos económicos el objetivo supremo de protección es el orden económico, en el cual el Estado de Derecho es en última instancia el que pervive como reflejo de tal orden. La administración pública se alimenta de los ingresos fiscales y uno de estos es

¹⁰⁰ Muños, S. (2003) Ilícitos Aduaneros débil línea de las infracciones aduaneras. [Tesis en Línea] Consultada el 18 de enero de 2018. Disponible en: <https://docplayer.es/61266436-Illicitos-aduaneros-el-contrabando-y-la-debil-linea-con-las-infracciones-aduaneras-por-sara-munoz-morales-c-i-v-529.html> p 1

¹⁰¹ INDRIAGO, J.(1976) *op. cit*, p.1.

precisamente el ingreso impositivo mediante el control aduanero. La afectación a la funcionalidad del Estado también opera por la evasión ilícita del control aduanero¹⁰².

Como se aprecia, en los delitos económicos el bien jurídico protegido es el orden económico, ya que los ingresos provenientes de la administración es lo que en parte permite el mantenimiento y funcionalidad del Estado, es por esta razón que los ingresos fiscales que son ingresos impositivos mediante el control aduanero son tan custodiados. Entendido de manera general, el contrabando consiste en:

...la introducción o la extracción ilegal de mercancías de un país. La concurrencia de esta conducta ilícita no sólo afecta patrimonialmente al Estado sino que también lo hace de manera extensiva a la industria nacional, y en cuanto ésta tiene incidencia decisiva en el orden económico, se entiende que también el ilícito produce efectos lesivos en bienes o intereses jurídicos de orden particular¹⁰³.

El contrabando tiene por objeto sustraer las mercancías del control aduanero ejercido por el Estado, lo que trae como consecuencia, que no solo se afecte patrimonialmente al Estado, sino que también sus efectos sean extensibles al resto de la sociedad, incluyendo la industria nacional. Se observa entonces, que el contrabando tiene una doble naturaleza jurídica, por un lado, es un ilícito que lesiona los intereses del fisco debido a que ingresan y salen mercancías y productos sin el pago debido de impuestos lo que afecta el recaudo de tributos y por otro lado, se trata también de un acto que afecta la economía y con ello a todos los miembros de la sociedad.

En efecto, el contrabando posee una doble naturaleza por una parte el aspecto aduanero y por el otro un aspecto tributario. Es por ello que se define como “todo acto u omisión tendiente a sustraer mercancías o efectos de la intervención aduanera, y en general de la intervención del Fisco, y

¹⁰²CALVACHI, R. (2012) *LOS DELITOS ADUANEROS: EL CONTRABANDO*. Documento en línea. Consultado en fecha 17 de febrero de 2016. Disponible en: <http://docplayer.es/7272886-Los-delitos-aduaneros-el-contrabando.html>

¹⁰³ *Ídem*.

sustraerse a sus requerimientos para la fabricación o introducción de objetos”¹⁰⁴. En cuanto a la naturaleza aduanera, puede indicarse que el contrabando es:

La introducción o extradición de mercadería por lugares no habilitados por la ley o por disposición de autoridad competente, las mercancías que se desvíe de los caminos marcados para la realización de estas operaciones y cuando se efectúan dichas operaciones fuera de las horas señaladas. Configuran el delito de contrabando las operaciones de importación o exportación con mercadería u objetos cuya entrada o salida estuviere prohibida.¹⁰⁵

Asimismo, se conceptualiza el contrabando como la introducción o extradición de mercadería por lugares no permitidos o marcados por la Ley y la autoridad competente, así como fuera de las horas y momentos permitidos para la realización de dichas operaciones. Por su parte para Azuaje (...) existe contrabando cuando:

Se intenta introducir o extraer o se introducen o extraen mercancías del territorio nacional, sin que haya sido conferida autorización por el órgano administrativo competente, o cuando conferida la autorización ésta se obtuvo mediante ocultamiento, simulación, ardid, o engaño que haya producido error en la causa del acto administrativo autorizador¹⁰⁶. (Apud. León, V. De Mata, F. (1997))

Se considera contrabando entonces a la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional, eludiendo la intervención de las autoridades o el órgano administrativo competente como es la administración aduanera o cuando se ha otorgado la autorización respectiva pero esta se ha obtenido mediante engaño, manipulación o induciendo al error a este ente. Dadas las condiciones que anteceden, se puede afirmar que con el contrabando no sólo se afecta patrimonialmente a la administración pública, aunque como bien señala Calvachi “existen ilícitos aduaneros que no afectan

¹⁰⁴ DE LEÓN V, DE MATA F. (1997) *Derecho Penal Guatemalteco, Parte General y Parte Especial*. Guatemala, 9ª edición, Editorial Llerena, pág. 167.

¹⁰⁵ *Ídem*

¹⁰⁶ MORALES, SARA (2003)

a la capacidad recaudadora del Estado”¹⁰⁷, sino que también se afecta el deber de control del comercio internacional.

Desde el punto de vista aduanero, el contrabando es la más antijurídica de las conductas y en consecuencia la que acarrea mayor pena, esto debido a que en materia aduanera existe la prohibición absoluta de introducir o extraer mercancías por lugares distintos a los legalmente dispuestos para ello. Todo el andamiaje aduanero se basa en esa prohibición y, por ello, es comprensible que la infracción más grave corresponda a su inobservancia. En Venezuela el contrabando “es una actividad ilícita que afecta sensiblemente a muchos sectores de la vida nacional y en especial a la industria venezolana que arrastra en su caída a los sectores de menores recursos que son su fuente de mano de obra”¹⁰⁸.

Según esto, el contrabando es una actividad contraria a la ley, por tanto ilícita que afecta a todos los sectores que hacen vida social en Venezuela. En primer lugar afecta el sistema económico por varias razones: 1) produce evasión en el pago de impuestos afectando de esta manera no solo los intereses del Estado sino de los demás miembros de la sociedad porque no existirán los recursos suficientes para la inversión y la satisfacción de las necesidades de la comunidad. 2) afecta al empresario y comerciante formal, ya que, el contrabando promueve una competencia desleal frente a estos y disminuye además la producción nacional. 3) desde el aspecto social promueve el ejercicio de actividades ilícitas en las personas tal como es el caso del actual mal llamado bachaqueo, aumenta el desempleo, aumenta la falta de producción generando escases, entre otros.

¹⁰⁷CALVACHI, R. *op. cit.* p. 7.

¹⁰⁸GODOY, R. (2002). *El Contrabando. Ámbito Jurídico*, 2, 1316-6867, Pág. 2

3.3. Clasificación del contrabando

Existen varias clasificaciones de contrabando, por ejemplo de introducción o de extracción, ya mencionados, pero para los efectos del trabajo de investigación se señalara la clasificación que reseña la Ley vigente sobre el delito de contrabando.

- a) Contrabando Simple: el artículo 7 de la Ley sobre el delito de contrabando establece que quien introduzca al territorio y demás espacios geográficos, así como quien extraiga mercancías, bienes públicos o privados o haga transito aduanero por rutas no autorizadas o sin cumplir con los requisitos, formalidades o controles aduaneros será sancionado con prisión de cuatro a ocho años.

Dentro de este tipo penal se encuadraron las dos modalidades antes reseñadas del contrabando de extracción y de introducción, además del desvío de rutas. Desde la primera Ley de delito de contrabando del 2005 se ha mantenido esta clasificación y tipo penal.

Sin embargo, OSORIO, M. (2006)¹⁰⁹ en sus comentarios a la Ley señala:

Se ignoró la tendencia legislativa moderna y se desaprovechó la oportunidad para institucionalizar en nuestro país el fraude aduanero, como delito de naturaleza jurídica distinta a la del contrabando que pudiera acaso merecer las mismas penas de éste. Quedó ratificada así la praxis anti-técnica de calificar como contrabando conductas que en realidad no llevan ínsita una elusión o un intento de eludir la intervención o los controles de la aduana, al par que seguirán considerándose como simples infracciones aduaneras ciertos comportamientos abiertamente fraudulentos.

Dentro de esta primera clasificación se encuentran:

1. *Despacho o entrega de mercancías sin autorización*: Cuando los auxiliares de la administración aduanera encargados del almacenamiento o depósito despachen o entreguen mercancías sin

¹⁰⁹ OSORIO, M. (2006) Ley sobre el Delito de Contrabando. Comentarios. Boletín #24 [Revista en Línea] Consultada el 25 de Marzo de 2016. Disponible en: www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_24/delito.htm

autorización de la aduana, serán sancionados con prisión de cuatro a seis años. (Artículo 9).

Los auxiliares de la Administración Aduanera, son todas aquellas personas tanto naturales (gentes de aduana) como jurídicas, a quienes la Administración Aduanera autoriza mediante acto administrativo, para actuar ante los órganos de las diferentes aduanas del país, en nombre y por cuenta de aquél que contrata sus servicios, en el trámite de una operación o actividad aduanera.¹¹⁰

Los auxiliares de la aduana tienen la función colaborar con las autoridades aduaneras en la correcta aplicación de las normas legales relacionadas con la materia aduanera y de comercio exterior, y en este sentido, se hacen responsables ante el Tesoro Nacional por las infracciones cometidas a la normativa aduanera derivadas de sus actuaciones u omisiones en el ejercicio de sus funciones¹¹¹. Dentro de ellas también son los sujetos activos del delito de contrabando tipificado en este primer numeral.

Además de ello estas personas tienen la obligación de cumplir con determinadas obligaciones ante la Administración Aduanera y Tributaria, a los fines de conservar la autorización otorgada para operar como tales, y evitar sanciones administrativas que acarrea la incorrecta aplicación de las normas y procedimientos aduaneros¹¹², lo cual deben mantener actualizado y cumplir con los deberes formales que la misma ley les impone.

2. *Contrabando de mercancías incautadas*: Cuando los funcionarios actuantes o depositarios se apropien, dispongan, consuman o distribuyan las mercancías retenidas o incautadas por razones de

¹¹⁰ SENIAT (2011) Auxiliares de la Administración Aduanera. [Página oficial] Consultado en fecha 26 de Marzo de 2018 y disponible en: http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/04ADUANAS/4.1OBLIGACIONES_ADUAN/4.1.html

¹¹¹ *Ídem*

¹¹² *Ídem*

contrabando o alteren su entrega a la autoridad competente, serán sancionados con prisión de cinco a nueve años. (Artículo 10).

La incautación priva de la posesión, mas no de la propiedad. El comiso, en cambio, priva de la propiedad por constituir un medio de confiscación. La incautación es necesaria para evitar la libre disposición de las mercancías y asegurar las resultas de un procedimiento de comiso¹¹³. En el contrabando, por ejemplo, las mercancías no se decomisan al comienzo del proceso, pues esa es una decisión que corresponde a la autoridad judicial y que se aplica al final de ese proceso; pero de inicio sí se debe aplicar la incautación (llamada también “embargo” en el argot aduanero), no sólo para evitar posibles daños que pueda ocasionar el uso o consumo de la mercancía, sino precisamente para asegurar la aplicación final del comiso. Lamentablemente, nuestro Código Orgánico Tributario no plasmó en forma correcta estas dos instituciones, a juzgar por el contenido de sus artículos 227 y 228 los cuales evidentemente se trata de un comiso administrativo.

3. *Seguridad para el resguardo*: Quien sin estar autorizado, rompa, altere o destruya precintos, sellos, marcas, puertas, envases u otros medios de seguridad para el resguardo de las mercancías, cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinados al país y extraiga las mercancías o bienes resguardados, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Marcas, precintos o distintivos de seguridad que pone la aduana para la aplicación de ciertos regímenes aduaneros (tránsito aduanero, en particular) generalmente con el fin de prevenir o de permitir la constatación de cualquier daño a la integridad de los bultos; los ilícitos aduaneros, (la sustitución de los

¹¹³ OSORIO, M. (2006) Las Mercancías y los Privilegios Aduaneros de la República. JUNIO 2006 Boletín #29 consultado en fecha 27 de marzo de 2018 y disponible en: http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_29/mercancia.htm

bultos o sus contenidos)¹¹⁴, o de los dispositivos de cierre de los vehículos o de los equipos de transporte. Estos también pueden servir de medio de identificación de las mercaderías mismas (Glosario de Términos Aduaneros ALADI) con ellos se identifican también los embases y son propios para identificar el régimen y la procedencia de la mercancía.

4. *Regímenes aduaneros especiales*: Quien introduzca al territorio aduanero mercancías procedentes de zonas francas, zonas libres, zonas fronterizas, puertos libres, depósitos aduaneros, almacenes libres de impuesto y otros regímenes aduaneros especiales sin haber cumplido los controles aduaneros será sancionado con prisión de cuatro a seis años.(Artículo 12).

Los regímenes han clasificado los Regímenes Aduaneros en: 1) Definitivos (Importación y Exportación), 2) Devolutivos (Drawback y Reposición de mercancía en franquicia), 3) Liberatorios (Zonas Francas) puertos libres y 4) Suspensivos o Temporales (Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo (ATPA), Salida Temporal para Perfeccionamiento Pasivo, Internación Temporal, Internación Temporal bajo Arrendamiento con opción a compra o sustitución- leasing, Salida Temporal, Depósitos Aduaneros Fiscales). Además de estos Regímenes, se destinan a Operaciones Aduaneras, entre ellas Reembarque, Tránsito, Trasbordo y Cabotaje¹¹⁵.

Esa clasificación ha sido delimitada en Regímenes Aduaneros Especiales tipificados en: 1) Suspensivos, 2) Devolutivos, 3) Especiales Territoriales y Liberatorios. En los Suspensivos, se incluyen, los Almacenes Generales de Depósitos, los Depósitos Temporales y los Depósitos Aduaneros (In Bond); Los Devolutivos, el (Drawback); y IsoEspeciales: Territoriales Liberatorios

¹¹⁴ ADUANAS 82012) Sellos aduaneros [página web] consulta en fecha 27 de marzo de 2018 y disponible en <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/2766/8/innova.front/sellos-aduaneros.html>

¹¹⁵ BEATO, N. (2014) Régimen Aduanero Especial (RAE) Acento. [Página Web] consultada en fecha 24 de Marzo de 2018 y disponible en: <https://acento.com.do/2014/opinion/1412590-regimenes-aduaneros-especiales-rae/>

(Zonas Francas, Reposición con Franquicia Arancelaria, Puertos Libres, Zonas Libres). En Venezuela se encuentran en el 1. Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los. Regímenes de Liberación, Suspensión y otros. Regímenes Aduaneros Especiales. Decreto N° 1.666. 26 de diciembre de 1.996

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat), incentiva el comercio internacional con regímenes aduaneros especiales, como herramienta para atraer inversión al país y garantizar al usuario un servicio aduanero de calidad.

El superintendente Nacional Aduanero y Tributario, José David Cabello Rondón, expresó que son normas en las que se establece un tratamiento aduanero diferente del régimen aduanero general para las mercancías importadas y exportadas. “Estas exoneraciones o exenciones se realizan con el objetivo de no encarecer el proceso productivo de las empresas, a los fines de que puedan ofrecer precios competitivos, al no tener que soportar los costos de impuestos¹¹⁶”

5. *Mercancías extranjeras*: Quien tenga, deposite, almacene, comercialice, transporte o circule mercancías extranjeras, ilícitamente introducidas al territorio y demás espacios geográficos de la República o provenientes de comercio ilícito, será sancionado con prisión de cuatro a seis años. (Artículo 13).

Las mercancías extranjeras son las procedente de otro origen distinto al país en donde se realiza la operación aduanera de conformidad con el artículo 42 del REGLAMENTO DE LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS SOBRE LOS

¹¹⁶ EL CARABOBEÑO (2016) Seniat aplicó regímenes aduaneros especiales para incentivar comercio internacional. [Periódico en línea] consultado el 26 de Mrzo de 2018<https://www.el-caraboben.com/seniat-aplico-regimenes-aduaneros-especiales-incentivar-comercio-internacional/>

REGÍMENES DE LIBERACIÓN, SUSPENSIÓN Y OTROS REGÍMENES ADUANEROS ESPECIALES entenderá por mercancía, todos aquellos insumos, materias primas, partes o piezas que sean necesarios en el proceso productivo, aunque se consuman sin incorporarse al producto reexpedido, exportado o reintroducido, y siempre que pueda determinarse su cantidad. Se exceptúan los lubricantes y combustibles.

6. *Mercancías extranjeras en vehículos de cabotaje*: Quien transporte, deposite o tenga mercancías extranjeras en vehículos de cabotaje no autorizados por la autoridad competente para el tráfico mixto, será sancionado con prisión de cinco a siete años. (Artículo 14).

Sobre los delitos contemplados en este capítulo y las autoridades destinadas a perseguirlos existe una sentencia de la Sala de Casación Penal del tribunal Supremo de Justicia que aclara la competencia y como debe ser interpretada:

Este tipo se entiende consumado, siempre que se verifique incluso la simple tenencia de una mercancía extranjera ilícitamente introducida en el territorio nacional (...) este hecho puede suscitarse en cualquier parte del área geográfica del Estado venezolano, y su persecución se vería impedida conforme a la cuestionada decisión, siempre que no sean los funcionarios a los que la misma se refiere, quienes produzcan el hallazgo de tales bienes. No podría entonces un funcionario policial estatal o municipal, proceder a la revisión de un transporte de mercancías por ejemplo, pues una vez verificado que se trata de mercancía de contrabando, tendría irremediablemente que abandonar el procedimiento (...)

Dentro de los numerosos ejemplos de supuestos típicos que necesariamente han de ser perseguidos penalmente por autoridades distintas de las especificadas en la decisión en comento, se encuentra también el del numeral 5 ejusdem (...) La insólita interpretación de la Corte de Apelaciones de Vargas, impediría que tal hecho fuera detectado por ejemplo, por funcionarios de la Armada Bolivariana de Venezuela, del Comando de Guardacostas e incluso porque no decirlo, los funcionarios policiales estatales que cumplen funciones de vigilancia costera. No podría ninguno de ellos, determinar la existencia de un delito de contrabando en un vehículo destinado al cabotaje (tráfico de mercancías entre puertos nacionales), ya que no serían competentes siquiera para proceder a su revisión mientras cumplen o incumplen la ruta estipulada (...)

En el orden de ideas anterior, tampoco podrían ser perseguibles por la autoridad policial, los supuestos a los que aluden los numerales 6, 7, 9, 10, 11 del artículo 3 de la Ley Especial, así como tampoco, los supuestos contemplados en los numerales 2, 4, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 18 y 19 del artículo 4 de la misma Ley.

La simple revisión de estos tipos penales, nos llevan a convencernos que cualquier autoridad está obligada a perseguirlos, pues la detección de tales hechos debe producirse necesariamente fuera de la zona aduanera, en donde ya tanto los funcionarios en Resguardo Aduanero, y mucho menos los del SENIAT, ya ejercen funciones de vigilancia y control. El tamaño absurdo de la decisión que nos ocupa, nos conduciría a considerar NULAS, las actuaciones de cualquier órgano de Policía, o incluso de la Guardia Nacional, en funciones ordinarias de custodia de la vialidad, que detecten por ejemplo el depósito, tenencia o transporte de combustibles, lubricantes y otros derivados del petróleo sin el cumplimiento de las formalidades legales para ejercer tales actividades, lo que inhabilita por supuesto a funcionarios de control o custodia de la mismísima estatal petrolera (PDVSA) (...).¹¹⁷

Evidentemente, tal como lo interpreta la Sala de casación penal cualquier autoridad policita o de resguardo aduanero puede perseguir este tipo de contrabando sino quedaría sin uso el tipo penal.

7. (vii) *Transporte, depósito o tenencia:* Quien transporte, deposite o tenga mercancías nacionales o nacionalizadas en vehículos de cabotaje, sin cumplir con el procedimiento aduanero legalmente establecido, será sancionado con prisión de cinco a siete años. (Artículo 15).

Cuando las mercancías hubieren sido retiradas de la zona aduanera, sin que se hubieren satisfecho todos los requisitos establecidos en la Ley o las condiciones a que impone el régimen especial solicitado.

¹¹⁷ Sala De Casación Penal Del Tribunal Supremo De Justicia Avocamiento 10 – 110 de fecha 14 de diciembre de 2011. [Sentencia en Línea] Consultada el 23 de Marzo de 2018 y disponible en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/diciembre/569-141211-2011-A10-110.HTML>

8. *Transporte o desembarque*: Quien por cualquier medio, transporte o desembarque mercancías extranjeras no destinadas al tráfico o comercio legítimo con la República Bolivariana de Venezuela u otra nación, será sancionado con prisión de cinco a siete años. (Artículo 16).

Todos los auxiliares de las aduanas incluyendo los transportistas aduaneros los cuales se pueden definir como toda las personas, físicas o jurídicas, autorizados por la Dirección General de Aduanas. Se encargan de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación del vehículo, la unidad de transporte y sus cargas ante el Servicio Nacional de Aduanas, a fin de gestionar en la aduana el ingreso, el arribo, el tránsito, la permanencia o la salida de mercancías.¹¹⁸

9. *Trasbordo*: Quien trasborde mercancías extranjeras en el territorio nacional y demás espacios geográficos de la República Bolivariana de Venezuela sin estar autorizado por la autoridad aduanera de la jurisdicción respectiva, será sancionado con prisión de cinco a siete años. (Artículo 17).

El trasbordo es el régimen aduanero por el cual, bajo el control de la autoridad administrativa aduanera, se efectúa la transferencia de mercancías con destino al extranjero del medio de transporte utilizado para su llegada a aquel utilizado para su salida, es decir, el cambio del medio de transporte; ambos deben estar autorizados, para tal fin por la aduana.

En este momento se está planteando un tema de transporte por la frontera al respecto el Diario versión Final reseña:

Transportistas venezolanos de carga internacional plantearon a la autoridad aduanera que una vez los gobiernos acuerden la reapertura de los puentes internacionales, las cargas internacionales sean trasbordadas en frontera, tal como está establecido en el Acuerdo comercial de alcance parcial entre Colombia y Venezuela, del 28 de noviembre de 2011.

¹¹⁸ UNIVERSIDAD DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL (2018) Transportista Aduanero [Página web] Consultada en fecha 16 de marzo de 2018 y disponible en <http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF05/Semana3/TransportistaAduanero.pdf>

El planteamiento lo hicieron directivos y representantes de la Cámara Social de Transporte de Carga del estado Táchira, durante la reunión que sostuvieron con representantes de la Gerencia de la Aduana Principal de San Antonio en el marco de las mesas de trabajo que se han conformado, con el propósito de determinar las potencialidades y debilidades que tiene el sector, a fin de prepararse ante la proximidad de la reapertura de la frontera.

El presidente de la Cámara de Transporte del estado, Jorge Casanova, indicó que en la reunión con representantes de la Aduana trataron los puntos relacionados con las habilitaciones para la prestación del servicio de transporte de carga internacional, las cuales están vencidas y se está planteando la renovación de esos permisos, reseñó el periódico La Nación.

También expresaron preocupación porque las autoridades colombianas no están emitiendo el permiso de servicio en Colombia, mientras que en Venezuela sí se está otorgando. Eso coloca a los transportistas venezolanos en desigualdad y con ventajas para el transportista colombiano, pues cuando reabran la frontera, ellos sí podrán entrar a Venezuela y los venezolanos no podrán ingresar a Colombia por no tener dicho permiso.

Recordó que en la actualidad el comercio binacional se está rigiendo por el Acuerdo comercial de alcance parcial entre Colombia y Venezuela, del 28 de noviembre de 2011, el cual establece que las mercancías deben de ser transportadas en sus territorios nacionales por sus connacionales. De manera que el servicio se debe hacer con transbordo en frontera. Eso indica que los transportistas colombianos deben de traer las mercancías hasta la frontera y acá la tomarán los venezolanos y la harán llegar hasta el destino final.

Hasta los momentos se está ventilando que las mercancías lleguen hasta la frontera y que sean tomadas por los transportistas nacionales. Eso lo hemos planteado a la autoridad aduanera, puntualizó Casanova¹¹⁹

10. *Abandono de mercancía*: Quien abandone mercancías ilícitamente introducidas al territorio nacional y demás espacios geográficos de la República Bolivariana de Venezuela, será sancionado con prisión de cuatro a seis años. (Artículo 18).

¹¹⁹ VERSION FINAL (2018) Transportistas Venezolanos Plantean Traslado De Mercancías En Frontera. [Periódico En Línea] Consultado el 25 de marzo de 2018 y disponible en: <http://versionfinal.com.ve/ciudad/transportistas-venezolanos-plantean-traslado-de-mercancias-en-frontera/>

El procedimiento de abandono está previsto en la ley por lo que lógicamente el legislado se refiere a las mercancías dejadas por haber sido ilegalmente traídas a territorio nacional, debiendo distinguir el proceso legal del ilegal. En cuanto al abandono la Sala Constitucional Del tribunal Supremo de Justicia a señalado:

..Tratamiento separado requiere el caso del abandono legal, es decir, de aquél que se consuma en virtud del transcurso del tiempo estipulado en la Ley sin que las mercancías sean extraídas de la zona de almacenamiento. Transcurrido el lapso de tiempo establecido para ello, **las mercancías caen en estado de abandono y deben ser rematadas...**". (Resaltado y subrayado añadido)

Comprobadas las violaciones o menoscabos de los derechos constitucionales a la propiedad y al debido proceso, consecuencia de la incorrecta aplicación del procedimiento de abandono legal, reclamo, remate y adjudicación de mercancías, por parte de la Gerencia de Aduana Principal de San Antonio del Táchira y Dirección General de Servicios del Ministerio de Finanzas, este sentenciador considera en base a lo tipificado en el Artículo 25 constitucional que en el presente caso los actos administrativos recurridos son nulos de nulidad absoluta, decisión esta ajustada al criterio jurisprudencial sentado en la sentencia N° 78 de fecha diez (10) de febrero del año dos mil cuatro (2.004), emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Así se declara.¹²⁰

11. *Ocultamiento*: Quien por cualquier medio, oculte mercancías para impedir o dificultar el control de la autoridad aduanera dentro de la zona primaria y demás recintos o lugares habilitados, será sancionado con prisión de cuatro a seis años. (Artículo 19)¹²¹.

El sometimiento voluntario de la mercancía a potestad aduanera -que, puede ser anterior o posterior a su puesta a la orden de la aduana- se cumple generalmente cuando ella ingresa a la zona primaria de la aduana. Pero muchas veces la mercancía ingresa a esa zona primaria en forma

¹²⁰ Sentencia de la Sala Constitucional del tribunal Supremo de Justicia Nro 78 de fecha 10 de febrero del 2004. [Sentencia en línea] consultada el 24 de Marzo de 2018 y disponible en <http://www.tsj.gob.ve/decisiones#>

¹²¹ MUJICA, P (2012) Ley sobre el delito de Contrabando. Documento en línea. Consultado el 20 de marzo de 2016. Disponible en http://www.venamcham.org/index.php?option=com_content&id=1008:comite-de-impuestos-ley-sobre-el-delito-de-contrabando

subrepticia y no amparada por la respectiva documentación, con el objeto de eludir la intervención de la aduana. En estos casos la mercancía ha ingresado a zona primaria, pero no puede considerarse como sometida a potestad de la aduana y menos aún como puesta a su orden, en estos casos se comete el tipo penal.¹²².

b) Contrabando agravado

El artículo 20 de la misma ley, indica que serán sancionados con pena de prisión de 6 a 10 años, agravando la sanción y comienza a enumerar una cantidad de conductas realizadas por los auxiliares de aduana, pero también será agravado cuando se trate de materiales estratégicos como son el combustibles y los minerales. En este sentido MUJICA P.(2012) resume la ley de la siguiente forma:

1. Carguen, descarguen o dispongan suministros, repuestos, provisiones de a bordo, destinados al uso o consumo en los vehículos de transporte, sin el cumplimiento de las formalidades legales.

Las provisiones abordo como su nombre lo indica son para el consumo de la embarcación por lo que no pueden salir de la misma, por lo que las únicas personas que pueden comercializar o ingresar a territorio aduanero las mismas son los que trabajen en ello.

2. Consuman, dispongan o sustituyan mercancías que se encuentren en proceso o sometidas a un régimen de almacén o de depósito aduanero, sin autorización del funcionario competente, o en traslados autorizados por la autoridad aduanera a los locales del interesado.

Este tipo penal sanciona agravadamente a quien se beneficie de mercancía que todavía no ha terminado el proceso de nacionalización, pues vende o ingresa a territorio nacional productos que se encuentran depositados, por lo

¹²² OSORIO, M. (2006) *op. cit*

que lógicamente no ha pagados sus tributos, ni ha pasado por el control de la aduana.

3. Declaren o presenten ante la aduana, como sustento de la base imponible o como fundamento del valor, facturas comerciales falsas, adulteradas, forjadas, no emitidas por el proveedor o emitidas por éste en forma irregular en complicidad o no con el declarante.

La factura de compra es el documento que contiene el valor de la mercancía, base imponible de todos los tributos en la aduana así que además de cometer un delito de falsificación de documento privado, comete defraudación como sanción tributaria, y un tipo de contrabando agravado es virtud que no solamente la parte fiscal se perjudica sino que el origen de la mercancía que ingresa no se puede certificar pues no es producto de una venta legal, es decir, de una compra internacional autorizada.

4. Declaren, presenten o registren electrónicamente ante la aduana, utilizando como sustento del origen declarado, un certificado falso, adulterado, forjado, no validado por el órgano o funcionario autorizado, o validado por éstos en forma irregular.

Las operaciones aduaneras viene amparadas por una serie de certificados que deben ser expedidos por autoridades competentes, certificados de origen, de pureza, certificado de precios, de calidad, de control y cumplimientos de normas de competencia en los mercados internacionales, cuando estos son obtenidos de forma ilegal, o falsa además de incautarse la mercancía, la cual no puede ingresar a territorio nacional pues, no cumple las condiciones para tal fin, sus consignatarios importadores serán castigados con pena privativa de libertad.

5. Utilicen, adulteren, tengan o preparen de manera irregular sellos, troqueles u otros mecanismos o sistemas informáticos o contables falsos, forjados o adulterados, en sustitución de aquel empleado por la entidad autorizada, destinados a aparentar el pago a la caución.

En este aparte la ley señala también un tipo específica de falsificación de instrumentos que se utilizan para las operaciones aduaneras como se indico anteriormente, hoy en día casi todas las operaciones en la aduana se identifican con sellos, pues los sistema de inspección no intrusiva, es decir, los rayos que permiten revisar los contenedores sin necesidad de abrirlos permiten el funcionamiento de la aduna sin necesidad de dañar los sellos o precintos colocados por las otras autoridades aduaneras de donde provenga la mercancía, con ello se ahorra tiempo, dinero, (pues no hay que descargarla) y además se garantiza la integridad de la mismas.

6. Declaren, emitan, presenten registros electrónicos o utilicen delegaciones, licencias, permisos, informes de inspección o verificación, boletines de análisis de laboratorio, registros u otros requisitos o documentos falsos, adulterados, forjados, no emitidos por el órgano o funcionario autorizado emitidos por éstos en forma irregular, cuando la circulación, transporte, depósito, tenencia, introducción o extracción de mercancías condicionan su exigibilidad.

Las declaraciones de las operaciones aduaneras hoy en día en todas partes del mundo, se realizan electrónicamente, además de ello se presentan dependiendo del tipo de control que tenga y de las restricciones a las que esté sometida la mercancía una serie de documentos adicionales, ejemplo: certificados de pureza, inspecciones sanitarias, permisos legales, verificaciones de contenido, que son fundamentales en virtud que ellas garantiza la condiciones aptas para el consumo de ciertos alimentos, o el ingreso sano de ciertos animales, carnes, cultivos, semillas, vacunas, también bebidas alcohólicas, medicinas, por ello este tipo de penal tiene que se severamente sancionado.

7. Simulen, física, documental o electrónicamente, los regímenes aduaneros.

En los tipos básicos se indico que existe regímenes aduaneros especiales, temporales, de ingresos y salida que no causa ningún tipo de impuesto sino

únicamente las tasas de servicio pues no son operaciones definitivas, es decir, la mercancía no se va a quedar en el territorio nacional, de allí que cualquier simulación electrónica o documental deba ser sancionada, pues evidentemente es que es para burlar los controles de la autoridad aduanera.

8. Destinen mercancías en tránsito al comercio, uso o consumo en el territorio nacional.

El tránsito implica que la mercancía va de paso, es decir, que su destino final es otra aduana bien de otro país o de otra región del mismo país, pero que de todas formas no se va a quedar en esa parte del territorio aduanero, siempre está en zona primaria es decir, en zonas de depósitos o almacenes autorizados para ellos, por esta razón sus mercancías, es decir, las mercancías que transportan no puede ser comercializadas, ni consumidas.

9. Extraigan del territorio nacional a cualquier título, bienes que integren el patrimonio cultural de la nación, de interés cultural o aquellos catalogados como tales por el órgano con competencia en materia de cultura, sin la autorización respectiva.

El contrabando de extracción como su nombre lo indica, protege el patrimonio de una nación, se refiere en este numeral específicamente al patrimonio cultural, artístico que forma parte de las tradiciones de un país en un momento determinado, se trata pues, de obras de arte, piezas artesanales, utensilios, etcétera, cualquier bien que haya sido declarado patrimonio cultural del país.

10. Ingresen o extraigan del territorio nacional bienes del patrimonio cultural de otros países, sin la autorización de la autoridad competente cuando ésta sea requerida para el ingreso o salida del país de origen.

En este caso, se trata de los mismos bienes del patrimonio cultural, pero se tipifica que pueden ser de otro país sin autorización, haber los bienes culturales se pueden mover por el mundo y de hecho así sucede cuando se traen exposiciones de los mismos, e ingresan con un régimen especial de

admisión temporal pues están autorizados para permanecer el tiempo que dure la muestra o exposición, quien viole de forma tal que ingrese o salga sin cumplir con los requisitos que impone este régimen especial, será sancionado con este tipo penal, que implica tanto contrabando de extracción como de introducción.

11. Reintroduzcan ilegalmente al país mercancías exportadas con beneficios fiscales.

Cuando la mercancía de exporta, en la mayoría de los casos no para impuestos pues, debe salir al mercado con tasa cero, es decir, que todos los impuestos indirectos tipo IVA deber ser reintegrados al exportador, existen regímenes de exportación temporal por ejemplo para ir a una feria o exhibición los cuales permiten el reingreso de mercancía, pero si la operación aduanera es de exportación definitiva no puede luego ingresarla ilegalmente, es decir, sin realizar nuevamente la importación; en el caso de Venezuela esté mecanismo se utilizó para adquirir divisas preferenciales y fue denominado triangulación, tanto de exportación como de importación.

12. Retiren o den salida de la aduana mercancías distintas a las descritas en los documentos registrados ante la autoridad aduanera, cuando el desaduanamiento se haya realizado a través de los canales de selectividad, en los procesos automatizados o es detectado luego que se haya autorizado la entrega de las mercancías, aunque las mismas no hayan salido del recinto aduanero.

Este tipo penal se puede dar siempre con complicidad interna o cuando el canal de selectividad es verde y no implica tipo de revisión ninguna de la mercancía ni de la documentación, es decir, solo en este caso el funcionario de la aduna no está en la obligación de verificar ninguna de los dos elementos. En los otros dos canales de selectividad amarillo y rojo implican un grado de verificación el primero documental, entonces, el funcionario debe certificar que todos los documentos están en orden. El rojo implica la constatación de los documentos y la mercancía de allí que obligatoriamente

debe darse cuenta que se trata de dos mercancías distintas la declarada y la realmente importada, y comenzar su proceso administrativo sancionatorio.

Es importante resaltar que la norma aclara perfectamente que el delito se comete así no haya salido la mercancía de zona primaria, es decir, que rompe con el esquema que solo al ingresar al territorio nacional,abría efectivamente cometido el delito y esto se debe al hecho de que si se encuentra en zona primaria muy probablemente el consignatario pueda solicitar reexportación de la mercancía, pues está dentro de las posibilidades de la ley, de allí que tiene que ser muy cuidadoso el juez al determinar esté tipo penal. Así como puede ser contrabando puede también haber un error del exportador, haber mandado la mercancía equivocada, pues hoy en día los negocios son electrónicos, ya las personas no necesitan viajar para comprar e importar sino simplemente se realiza la compra y se envía al agente de aduana la documentación y el procede electrónicamente también a realizar la declaración. Por lo que un error del vendedor, puede acarrea un proceso penal para el importador y el agente de aduana, asi como todos los auxiliares de las operaciones aduaneras.

13. Incluyan mercancías no declaradas en contenedores, en carga consolidada o en envíos realizados a través de empresas de mensajería internacional, cuya detección se realice en el reconocimiento o en una gestión de control posterior.

Este tipo penal se trata de los *currier* o envíos internacionales pequeños, que utiliza mayormente la gente que compra al detal para traer sus mercancías, el prestador de servicio debe declarar todo lo que trae en sus contenedores, pues ello implica la responsabilidad ante la aduana del mensajero, debe resaltarse que el artículo expresa claramente que aun cuando se posteriormente, es decir, luego de completada la operación aduanera, pues no se puede interpretar de otra manera.

14. Transporten, comercialicen, depositen o tengan petróleo, combustibles, lubricantes, minerales o demás derivados, fuera

del territorio aduanero o en espacios geográficos de la República, incumpliendo las formalidades establecidas en las leyes y demás disposiciones que regulan la materia.

En este artículo el bien jurídico protegido es la economía nacional debido a la escasez que en los actuales momentos de producción nacional, Venezuela tradicionalmente ha sido un productor de petróleo y sus derivados, combustibles, aceites y demás, por lo que sus precios para los vecinos países siempre fue muy atractivo, lo que implicó el contrabando de extracción de combustible, esta fue una de las normas que se habían esperado en la reforma. Este tipo penal también implica no solamente fuera del territorio aduanero sino que es un contrabando que se puede dar en cualquier parte del territorio nacional que implique desvío de las zonas por donde la guía de movilización contempla, es decir, que cuando la mercancía sale de las comercializadoras mayoristas tiene una guía que indica las rutas por las cuales debe circular el transportista el hecho que dicho transporte sea encontrado en un lugar geográfico dentro del territorio nacional implica contrabando de combustibles aun internamente.

15. Introduzcan o extraigan especímenes de fauna o flora silvestres, sus partes, derivados o productos desde o al territorio y demás espacios geográficos de la República Bolivariana de Venezuela, incumpliendo las formalidades establecidas en las leyes.

En este tipo penal confluyen los dos tipos de contrabando el de introducción y el de extracción, aquí el bien jurídico protegido es el patrimonio natural del país, se protege la flora y la fauna muchas veces, en procesos de extinción, pues lógicamente que entre más exótico el animal o la flora más costoso será en el mercado internacional. Las normas aduaneras tienen estrictos controles para el movimiento de flora y fauna autorizada, los cuales implican además prohibiciones de este tipo en cualquier parte del mundo.

16. Introduzcan o extraigan objetos de arte y de arqueología al o desde el territorio y demás espacios geográficos de la República

Bolivariana de Venezuela, incumpliendo las formalidades establecidas en las leyes, demás disposiciones que regulan la materia y Tratados Internacionales suscritos y ratificados por la República Bolivariana de Venezuela.

Continúa el legislador incluyendo los tipos penales dedicados a la protección del patrimonio histórico en este caso y geográfico de la Nación, señala expresamente los dos tipos de contrabando de extracción y de introducción y además de la referencia a los tratados que regulan la materia.

Por último, se trata de contrabando agravado de petróleo y minerales en dos modalidades, de extracción e introducción:

1. Introducción de petróleo o minerales: Quien introduzca al territorio nacional y demás espacios geográficos petróleo, combustibles, minerales o demás derivados, sin cumplir las formalidades establecidas en las leyes y disposiciones que regulan la materia, será sancionado o sancionada con prisión de diez a doce años. (Artículo 21).

El contrabando de introducción en este tipo de materias no es común en el territorio venezolano, sin embargo, hoy en día en la frontera por el alza indiscriminada de los precios de los aceites para motor y los demás derivados, los consumidores al detal está trayendo sus aceites del la República de Colombia. Por lo que las normas penales deben ser interpretadas, en estricto apego a la legalidad, pero dentro del contexto histórico, económico y jurídico que vive una sociedad en un momento determinado.

2. Extracción de petróleo o minerales: Quien extraiga del territorio nacional y demás espacios geográficos petróleo, combustibles, minerales o demás derivados, sin cumplir las formalidades establecidas en las leyes y disposiciones que regulan la materia, será sancionado o sancionada con prisión de diez a catorce años. (Artículo 22).¹²³

¹²³ *Idem*

Hoy en día el diferencial cambiario con Colombia, el cierre de la frontera, del puente internacional, ha incentivado este tipo de contrabando, además de la fuerte crisis económica y la hiperinflación que vive el país, cada día es mayor el contrabando de combustible y ahora intervienen los cuerpos de seguridad de ambos países y los grupos armados irregulares que operan en la frontera colombo- venezolana.

c) Contrabando Administrativo:

La Sección tercera de la Ley sanciona con multa y conocimiento de este tipo de infracciones a la Administración Tributaria cuando el valor en aduana de las mercancías sea inferior a 500 UT. Y no estén sometidas a restricción. El legislador pretendió fue eliminar la pena corporal para los señalados casos que no excediesen de 500 U.T.¹²⁴ La unidad tributaria es de 500 bolívares que multiplicados por 500 da un total de doscientos cincuenta mil bolívares (Bs 250.000) por lo que se ventila por la vía administrativa, hoy en día es casi nulo, pues además debe cumplir con el requisito de no estar sometida a alguna restricción por la normativa aduanera pues si esta restringida será competencia de la jurisdicción penal.

Por último, es importante referir a la responsabilidad que genera el delito de contrabando, siguiendo con MUJICA, P. (2012) quien hace hincapié en la responsabilidad de los gerentes y administradores, tanto de los auxiliares de la aduana como son las depositarias, agentes aduanales, transportistas, como los propios importadores, en este sentido resalta:

¹²⁴ OSORIO, M. (2006) Ley sobre el Delito de Contrabando. Comentarios. Boletín #24 Revista en Línea. Consultada el 25 de Marzo de 2018. Disponible en: www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_24/delito.htm

- Es sumamente importante conocer la Ley Anticontrabando ya que el delito de contrabando acarrea incluso consecuencias penales al comprometer directa e individualmente a las personas encargadas de la gerencia de una empresa así como a todas aquellas que trabajan en los departamentos de finanzas, logística, aduana o comercio exterior y cualquier otra que pueda vincularse con el delito, involucrando penas de prisión entre 4 y 12 años.¹²⁵

Efectivamente, el autor citado quiere resaltar la importancia que tiene para todas las personas que trabajan con las operaciones aduaneras, para todos los profesionales de las agencias de aduanas, todos los auxiliares, en materia de aduanas, pues en ellos puede recaer la responsabilidad penal directa o la de los coautores, ayudantes, facilitadores, colaboradores o cualquier tipo penal que se adapte a la circunstancia.

Adicionalmente, el mencionado delito supone sanciones accesorias que ponen en peligro la existencia misma de la empresa como el caso de los cierres de establecimiento y la inhabilitación para operaciones de comercio exterior entre 6 y 60 meses. De la misma manera supone el comiso de las mercancías objeto del delito.¹²⁶

Las sanciones accesorias, son también muy graves e implican dos tipos de consecuencias, las personales profesionales, de las personas naturales que directa o indirectamente se vean implicadas en la comisión de estos delitos, y la inhabilitación del ejercicio de la profesión; y recordar también que en el derecho tributario y en el económico las personas jurídicas tiene responsabilidad penal, además de las sanciones accesorias de cierre que son extremadamente largas. Este tipo de sanciones accesorias las contempla la legislación para intimidar a los profesionales que se dedican a

¹²⁵ MUJICA, P (2012) Ley sobre el delito de Contrabando. Documento en línea. Consultado el 20 de marzo de 2016. Disponible en http://www.venamcham.org/index.php?option=com_content&id=1008:comite-de-impuestos-ley-sobre-el-delito-de-contrabando

¹²⁶ *Ídem*

estas actividades de incurrir en estos tipos penales con el fin de evitar su comisión.

- Aunado a lo anterior, el delito de contrabando establece como supuestos de hechos, conductas que al observador desprevenido podrían no parecerle importantes lo cual lo hace incurrir en el sin darse cuenta que dicha conducta está calificada como un delito.¹²⁷

Tal como está contemplado el delito de contrabando en la vigente legislación venezolana, se puede indicar que es una mixtura de derecho penal, con los principios que rigen el derecho tributario y el derecho sancionador, que existen muchas figuras que no son propias del derecho aduanero, que implica para todos los trabajadores de la materia y sus auxiliares tener extremo cuidado pues como ya se indicó un error puede traer consecuencias graves ,es decir, implica verse involucrado en un juicio que implica la pena privativa de libertad.

Por otra parte, estos delitos pueden no tener medidas cautelares en el proceso por el bien jurídico protegido es privilegiado, es la económica de un país, es la salud de sus pobladores, son las reglas de la libre competencia en las empresas, es la producción nacional, el patrimonio, histórico, cultural, natural de un país.

Por último hacer una breve referencia que las mismas conductas pueden ser sancionadas por el derecho penal ordinario, como el derecho administrativo pues dependerá de las condiciones de la operación aduanera es decir si está o no sometida a restricción y del valor de la mercancía en aduana o su gravedad que dependerá de la visión subjetiva del funcionario que levante el acta, la ventilara como una infracción aduanera de las contempladas en le Ley orgánica de adunas o como un delito, de ello

¹²⁷ *Ídem*

dependerá que tipo de funcionario instruya el caso y los recursos administrativos contra la sanción, podría ser una multa que como ya se indicó es irrisoria o el sometimiento a la fiscalía especializada y el comienzo de un proceso penal que termina con una pena privativa de libertad como se analizó anteriormente.

CONCLUSIONES

El derecho tributario se encarga de generar los ingresos públicos a los estados, para sufragar el gasto público pero además cumple fines parafiscales, regulando el ingreso y salidas de mercancías a un país, con lo que protege la economía nacional, y además de ello el patrimonio artístico, cultural, natural que lo conforma. Es así como el derecho aduanero forma parte del derecho tributario y protege la salud pública y las condiciones de libre competencia en un país determinado.

Los principios que rigen el derecho tributario, son en primer lugar la legalidad, que es un principio de derecho administrativo que faculta el actuar de toda la administración pública, limita y autoriza su actuar. La justicia tributaria como principio tiene gran relación con la proporcionalidad y la capacidad contributiva pues los ciudadanos están obligados colaborar con el gasto público en la medida de su capacidad económica, se entiende que un sistema tributario es justo cuando proporcional y mide la capacidad contributiva de los ciudadanos.

Los principios de generalidad, obligatoriedad e igualdad, son los que permiten el funcionamiento del sistema pues ellos impiden la discrecionalidad en la aplicación de la norma, implica que todos aquellos sujetos que se encuentren dentro del supuesto de hecho de la norma, están obligados a cancelar los impuestos, la igualdad para los iguales.

Los principios de derecho penal en Venezuela emanan de la propia constitución y son los límites del derecho sancionador, del *ius punendi* del Estado, e primero de ellos es la legalidad no hay delito sin ley previa, ello lleva consigo la tipicidad, solo la ley debe establecer los delitos, las penas y todos los elementos que de ellos se desprende. También se encuentra el principio de la Ley más favorable para aplicar al reo pues si un estado a

despenalizado una conducta o ha disminuido su condena debe aplicarse retroactivamente.

La clasificación de los ilícitos tributarios en el Código Orgánico Tributario plantea los ilícitos formales que son las sanciones que la ley contempla para el incumplimiento de los deberes formales que no son otros que aquellos accesorios creados por las normas tributarias para permitir el control de la administración de la obligación principal que es la de pagar, todos los ilícitos relacionados con esta es decir, pagar menos, pagar tarde o no pagar, así como el incumplimiento de enterar y retener son los ilícitos materiales. Este tipo de incumplimientos están penados con sanciones de multa; los formales en Unidades tributarias y los materiales en porcentaje directamente relacionales con la cantidad que se dejó de ingresar al tesoro nacional.

Los ilícitos penales son su último tipo, son aquellos que están sancionados con pena privativa de libertad, es decir, que son delitos, y se encuentran dentro de los delitos económicos, ello son la defraudación, la evasión y la elusión fiscal. El código Orgánico Tributario establece una cantidad de presunciones que se consideran defraudación y que tiene directa relación con los controles de la administración sobre la actividad económica de los contribuyentes. Estos tipos penales requieren dolo intención dolosa de defraudar

El contrabando ha existido desde tiempos ancestrales, lo que ocurre es que hoy en día el control generado por los estados, revela la cantidad de ilícitos que se cometen día a día, tal como se concibe el concepto de contrabando en la Ley venezolana, toda conducta que interfiera en la correcta aplicación de la normativa ordinaria puede ser considerada como delito de contrabando y sancionada con pena restrictiva de la libertad.

El contrabando tal como lo prevé la normativa legal, puede ser de extracción, de introducción, de desvío de rutas, por lo que para cometerse el delito no hace falta que se extraiga la mercancía de zona primaria, ni que se introduzca en territorio extranjero; sino que se puede cometer delito de contrabando en el mismo territorio nacional, es lo que se denomina cambio o desvío de ruta.

Dentro de la clasificación de contrabando de conformidad con la Ley es de introducción, de extracción, simple y agravado; además de material minerales y derivados del petróleo; desde el punto de vista del bien jurídico protegido; no solamente la economía nacional, la salud pública y la libre competencia, sino además el patrimonio histórico, artístico, cultural y natural de la nación.

Los auxiliares de aduana deben tener extremo cuidado en la realización de las operaciones aduaneras pues un error u omisión puede ocasionarles un proceso penal pues cualquier infracción puede ser calificada como delito y ser sujeto de penas privativas de libertad.

Se puede indicar que en el delito de contrabando se combinan normas de derecho penal, con los principios que rigen el derecho tributario y el derecho sancionador, y las normas de derecho aduanero, que con implican un conocimiento extenso de las misma, ponderación y certeza además de dolo para distinguir si una conducta debe ser calificada como una infracción penal o como un ilícito tributario.

Las mismas conductas pueden ser sancionadas por el derecho penal ordinario, como el derecho administrativo pues dependerá de las condiciones de la operación aduanera, es decir, si está o no sometida a restricción y del valor de la mercancía en aduana.

APORTE

La presente investigación contribuye a presentar el contrabando como una figura propia del derecho tributario, por ello como un delito histórico se le han aplicado todos los principios del derecho tributario con lo que la administración penal ordinaria tiene que entender, estudiar y aplicar, pues para poder resolver sobre ello y juzgarlo debe conocerlos, de allí la importancia de comenzar con los principios de derecho tributario.

Por ello es importante presentar una tesis que englobe tanto los principios de derecho tributario como los principios de derecho penal para que puedan estudiarse en conjunto, presentan similitudes y diferencia, en el sentido que ambos son de derecho público, están impregnados del principio de legalidad y tipicidad, son de interpretación restrictiva; sin embargo el derecho tributario deja mas a la interpretación de la administración tributaria sus sanciones que el derecho penal.

Conocer los principios de las instituciones permite al investigador, lector o estudioso del tema interpretar desde la complejidad que implica el derecho penal económico, cuyo bien jurídico protegido es el Estado específicamente la economía, hoy en día el tema se ha agudizado por lo que el legislador a creado muchos tipos penales para combatir este fenómeno, ello ha implicado que estas dos ramas de derecho compartan principios en el establecimiento y estudio del contrabando.

Además, de ello, el contrabando no solo es un delito sino que además lleva consigo una cantidad de sanciones administrativas; que hace necesario que su estudios detalle el tipo de ilícitos que el Código Orgánico tributario establece en los que se encuentra tipos penales, tipos solo administrativos con sus diferentes elementos, que inciden en la competencia de las autoridades administrativas y judiciales; esta clasificación sirve de

base para cualquier otro estudio o investigación de esta materia si bien presenta la estructura del Código, está categorizada y estudiada con doctrina y jurisprudencia, además, por ser tan reciente es novedoso su estudio.

Los nuevos tipos penales que incorporó el Código orgánico tributario son desconocidos por los penalistas por ello la necesidad de incluirlos en esta tesis, así mismo, pueden ser aplicados conjuntamente con el contrabando, lo que hace compleja la comprensión de la materia y presenta un reto tanto para la fiscalía del ministerio público como para la administración tributaria, una visión en conjunto del tema sirve para los estudiosos de la materia.

El último objetivo del trabajo es el estudio del contrabando, aquí se manifiestan todas las formas como el legislador amplió los tipos penales llevando desde sanciones administrativas, las mas leves, hasta penas privativa de libertad, el hecho de que una misma investigación contemple 3 tipos de sanciones, lleva como consecuencias que las autoridades judiciales como administrativas puedan perder la competencia para resolver y si se divide la competencia entonces pueden haber sentencias contradictorias, de allí que el tema aporta las soluciones, como son que se separa lo administrativo de la materia que es conocimiento del derecho penal, así solo conocerá el juez penal de los delitos y el juez tributario de las sanciones administrativas, estén contempladas en el Código orgánico tributario, como el la Ley sobre delitos de contrabando, así mismo el Juez penal conocerá de los delitos tributarios entre los cuales se encuentra el contrabando, sin que pueda ingerir en las sanciones administrativas.

REFERENCIAS

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS DE ARGENTINA (2010) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA. Documento en línea. Consultado en fecha 25 de noviembre de 2017 Disponible en: <https://www.afip.gob.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Principios%20constitucionales%20en%20materia%20tributaria.pdf>.

ADUANAS 82012) Sellos aduaneros [página web] consulta en fecha 27 de marzo de 2018 y disponible en <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/2766/8/innova.front/sellos-aduaneros.html>

ACOSTA, D. (2009) Legislación fiscal venezolana. Documento en línea. Consultado el 9 de Enero de 2018 Disponible en: <http://dacostacarnevali21.blogspot.com/2009/08/ilicitos-tributarios.html>

AÑEZ. A Y PEÑAFIER R (2014) la legalidad del tránsito de alimentos en el Municipio de la Guajira del Estado Zulia según el ordenamiento jurídico venezolano. [Tesis de grado] para obtener el título de abogado. Consultada en fecha 07 de noviembre de 2017 Disponible en: <http://200.35.84.131/portal/bases/marc/texto/3501-14-07676.pdf>

ARAGÓN J (2011). Origen e historia del comercio. Documento en línea. Consultado en 2 de febrero de 2018. Disponible: <http://es.scribd.com/doc/131119573/ORIGEN-e-historia-del-comercio-pdf>

BAKERMCKENZIE (2017) Nuevo Arancel de aduana entrara en vigencia en Venezuela. [página web] Consultado en fecha 26 de marzo de 2018 y disponible en: <https://www.bakermckenzie.com/es/insight/publications/2017/01/new-customs-tariff-venezuela/>

BEATO, N. (2014) Régimen Aduanero Especial (RAE) Acento. [Página Web] consultada en fecha 24 de Marzo de 2018 y disponible en: <https://acento.com.do/2014/opinion/1412590-regimenes-aduaneros-especiales-rae/>

BRAMONT, L. (2016). El Engaño Exigido Por El Delito De Defraudación Tributaria. Consultado en fecha 10 de febrero de 2018 Disponible en: http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20130508_01.pdf

CASTILLO, J. (2012). Derecho tributario. Consultado en fecha 12 de enero de 2018. Documento en línea. Disponible en: <https://derecho2008.wordpress.com/2012/12/15/derecho-tributario/>

CASTILLO, L (2006) Análisis Histórico-Jurídico del Delito de Contrabando en el Siglo XXI en la República Bolivariana de Venezuela .Documento en línea. Consultado en fecha 2 de febrero de 2018. Disponible en: [http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Especialidad/LEONEL%20CASTILLO/TESIS%20LEONEL %20CASTILLO.doc](http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Especialidad/LEONEL%20CASTILLO/TESIS%20LEONEL%20CASTILLO.doc).

CASTRO, O (2016) LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS PENALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL PROCESO PENAL TRIBUTARIO. Tesis no publicada. Para obtener el título de especialista en derecho tributario de la Universidad Católica del Táchira.

DE LEÓN V, DE MATA F. (1997) *Derecho Penal Guatemalteco, Parte General y Parte Especial*. Guatemala, 9ª edición, Editorial Llerena.

DOLOITTE (2015) Comparativo: Ilícitos Tributarios y Sanciones en la Reforma del COT [Sitio Web] consultado el 24 de Marzo 2018 y disponible en: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ve/Documents/legal/ve-legal-Avance tablade sanciones del COT2014-noexp.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ve/Documents/legal/ve-legal-Avance%20tablade%20sanciones%20del%20COT2014-noexp.pdf)

EL PAIS (2018) El dilema de México tras la reforma fiscal en EE UU: bajar impuestos o esperar. [periódico en línea] consultado el 22 de marzo del 2018 y disponible en https://elpais.com/economia/2017/12/14/actualidad/1513216478_690774.html

EL CARABOBENO (2016) Seniat aplicó regímenes aduaneros especiales para incentivar comercio internacional. [Periódico en línea] consultado el 26 de Mrzo de 2018 <https://www.el-carabobeno.com/seniat-aplico-regimenes-aduaneros-especiales-incentivar-comercio-internacional/>

EL NACIONAL (2018) Decomisan en Colombia carne de contrabando en carro venezolano. Noticia del 04 de marzo del 2018. [Diario en línea] Consultado el 25 de marzo de 2018 y disponible en: http://www.el-nacional.com/noticias/sociedad/decomisan-colombia-carne-contrabando-carro-venezolano_225441

ESCALANTE, P y HULETT, N. (2009). Los deberes formales a cumplir por las personas naturales. *Actualidad Contable* FACES Año 12 N° 18, Enero-Junio 2009. Mérida. Venezuela (34-43). Consultada en fecha 20 de marzo de 2018 y disponible en <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/29610/1/articulo3.pdf>

FRAGA, L. (2016). Los Indicios De Defraudación En El Código Orgánico Tributario de 2001 y El Derecho Constitucional A La Presunción De Inocencia. *Revista de Estudiantes de Derecho de la Universidad Monteávila*. [revista en línea], fecha de la consulta: 28/02/2018, disponible http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/DERYSO/4/deryso_2003_4_105-156.pdf

GARCIA M, (2017) De los Ilícitos Tributarios y Sanciones en el Código Orgánico Tributario publicado por CYAENM. [página web] contiene una descripción bien detallada de los ilícitos del COT 2014. Consultada en fecha 26 de Marzo 2018 y disponible en : <http://cyaemm.com.ve/de-los-ilicitos-tributarios-y-sanciones-en-el-codigo-organico-tributario/>

GÓMEZ R.(2012) Ilícitos aduaneros Vs ilícitos tributarios. Documento en línea. Consultado en fecha 12 de febrero de 2018 Disponible en: www.ccpez.com.ve/descargas/.../Illicitos_Aduaneros_Vs_Tributarios.pdf

GUERRA, D. (2014) Análisis De La Extracción De Combustible Por La Frontera Del Estado Zulia Tesis de grado] para obtener el título de abogado. Consultada en fecha 07 de noviembre de 2017 Disponible: <http://200.35.84.131/portal/bases/marc/texto/3501-11-04728.pdf>

HERNANDEZ, L. (2009) Temas de derecho. [Monografías on line] consultado el 22 de Marzo de 2018 y disponible en: <https://temasdederecho.wordpress.com/tag/norma-penal-en-blanco/>

INDRIAGO, J. (1976) *El delito de contrabando*. Bogotá, Editorial Temis.

INSTITUTO POLITECNICO EXPERIMENTAL (2008) Unidad E Aprendizaje. [tesis en línea] consultad el 8 de febrero de 2018 y disponible en: [oatl.cecyt9.ipn.mx/.../planes/.../Tecnicas_de_Investigacion_de_Campo_\(optativa\).pd](http://oatl.cecyt9.ipn.mx/.../planes/.../Tecnicas_de_Investigacion_de_Campo_(optativa).pd)

LEGIS. (2005). *Código Orgánico Tributario Comentando y Comparado*. Autor Editor.

MANTILLA, R. (2011) *Manual de Derecho Mercantil*. Publicación virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de las UNAM. México. Consultado en fecha 26 de marzo de 2018 y disponible en <https://es.scribd.com/doc/121539381/Derecho-Mercantil-Roberto-Mantilla-Caballero>.

MÉNDEZ, A. y FERNANDEZ, E. Los Ilícitos Tributarios Susceptibles de ser Sancionados Con Penas Restrictivas de Libertad. fecha de la consulta: 10/03/2018, disponible en: <http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/2262/4041>

MINISTERIO DEL PODER POPULAR PARA LA INFORMACIÓN (2018) Contrabando de extracción de papel moneda cuenta con el apoyo del Gobierno colombiano. Noticia del 20 de marzo del 2018 [página oficial] Consultado el 26 de Marzo del 2018 y disponible en

<http://minci.gob.ve/2018/03/contrabando-de-extraccion-de-papel-moneda-cuenta-con-el-apoyo-del-gobierno-colombiano/>

MOLINARES, J (2012) Antecedentes históricos del contrabando. Documento en línea. Consultado en fecha 2 de febrero de 2016. Disponible: <http://todoennegocios.blogspot.com/2012/03/antecedentes-historicos-del-contrabando.html>

MUJICA, P (2012) Ley sobre el delito de Contrabando. Documento en línea. Consultado el 20 de marzo de 2018. Disponible en http://www.venamcham.org/index.php?option=com_content&id=1008:comite-de-impuestos-ley-sobre-el-delito-de-contrabando

OCANTO, N. (2016) Elusión Tributaria fecha de la consulta: 10/03/2018. Disponible en: <http://natashaocantopfi.blogspot.com/>

OSORIO, M. (2006) Las Mercancías y los Privilegios Aduaneros de la República. JUNIO 2006 Boletín #29 consultado en fecha 27 de marzo de 2018 y disponible en: http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_29/mercancia.htm

OSORIO, M. (2006) Ley sobre el Delito de Contrabando. Comentarios. Boletín #24 Revista en Línea. Consultada el 25 de Marzo de 2018. Disponible en: www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_24/delito.htm

QUINTERO, Y (2012) Ilícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas; Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad. Consultado en fecha 11 de enero de 2018. Documento en línea. Disponible en: <http://yuleidaquintero.blogspot.com/2011/08/ilicitos-relativos-las-especies.html>

RINTHÁ, S.(1997) *De la Infracción Tributaria y sus sanciones*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá .

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 0439 de fecha 27 de Mayo de 2011 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Mayo/11-0439-27511-2011-794.html>

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 0490 de fecha 12 de Abril de 2011 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en: www.tsj.gov.ve

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sentencia 2338 de fecha 21 de Noviembre de 2001 [sentencia en línea] Consultada el 19 de Marzo de 2018 y disponible en:

<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/2338-211101-00-1455.HTM>

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia 1798 de fecha 19 de Junio de 2005 [sentencia online] Consultada el 23 de marzo de 2018 y disponible en: <http://www.tsj.gob.ve/es/web/tsj/decisiones#>

Sala De Casación Penal Del Tribunal Supremo De Justicia Avocamiento 10 – 110 de fecha 14 de diciembre de 2011. [Sentencia en Línea] Consultada el 23 de Marzo de 2018 y disponible en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/diciembre/569-141211-2011-A10-110.HTML>

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia sentencia del fecha dieciséis (16) de febrero del año 2012,Nº 00114 [Sentencia en línea] . Consultada en fecha 18 de Marzo de 2018 y disponible en: www.tsj.gov.ve

Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de justicia sentencia N 1130 de fecha 23 de julio de 2014. Consultada el 23 de Marzo de 2018 y disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/167152-01130-23714-2014-2013-1651.HTML>

SENIAT (2011) Auxiliares de la Administración Aduanera. [Página oficial] Consultado en fecha 26 de Marzo de 2018 y disponible en: http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/04ADUANAS/4.1OBLIGACIONES_ADUAN/4.1.html

SENIAT Providencia Administrativa SNAT/ 2014/0058 de fecha 08 de diciembre de 2014 [Documento en línea] consultado el 19 de marzo de 2018 y disponible en http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-5.html

Sentencia de la Sala Constitucional del tribunal Supremo de Justicia Nro 78 de fecha 10 de febrero del 2004. [Sentencia en línea] consultada el 24de Marzo de 2018 y disponible en <http://www.tsj.gob.ve/decisiones#>

TORRES, R. (2008) Delitos y contravenciones como factores de criminalidad y de perturbación de la convivencia social. 8 *Revista Criminalidad*, Volumen 50, Número 1, pp. 85-98. Consultada en fecha 23 de marzo de 2018 y disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/crim/v50n1/v50n1a06.pdf>

UNIVERSIDAD DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL (2018) Trasportista Aduanero [Página web] Consultada en fecha 16 de marzo de 2018 y disponible en

<http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF05/Semana3/TransportistaAduanero.pdf>

VERSION FINAL (2018) Transportistas Venezolanos Plantean Traslado De Mercancías En Frontera. [Periódico En Línea] Consultado el 25 de marzo de 2018 y disponible en: <http://versionfinal.com.ve/ciudad/transportistas-venezolanos-plantean-traslado-de-mercancias-en-frontera/>

WEFFE, C (2010) *Garantismos y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe C.A, Caracas, Venezuela

YEGUEZ, A., MATTEY, C. (2012) Análisis de los ilícitos tributarios materiales bajo el control del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en la Región de Tributos Internos en Maturín. Trabajo de Grado presentado para la Universidad de Oriente. Venezuela. p. 14. Consultado en fecha 10 de enero de 2018 y Disponible en: ri2.bib.uo.edu.ve/bitstream/123456789/1645/2/352.44_Y87_01.pdf

ZAMBRANO, A. (2012) LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. Documento en línea. Consultado en fecha 27 de noviembre de 2017. Disponible en: <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>