

LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PARÁGRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 94 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Elvira Dupouy*
Oswaldo Anzola**

El presente artículo tiene por objeto esbozar algunas ideas sobre la constitucionalidad del Parágrafo Segundo del Artículo 94 del Código Orgánico Tributario (COT), que textualmente dice así:

“Las sanciones aplicables son:

(...)

2. Multa; (...)

Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código, expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago”.

A fin de tratar de conseguir nuestro cometido, analizaremos, de manera un tanto sucinta, la ubicación científica del Derecho Penal Tributario; la tipicidad en el derecho Penal; la irretroactividad en materia penal; el desarrollo que ha tenido en la jurisprudencia el tema que se plantea y, por último algunas conclusiones.

* Abogado UCAB (1983), Especialización en Derecho Tributario UCV. Profesora de Derecho Financiero de la UCAB y de Procedimiento Contencioso Tributario en el Curso de Especialización en Derecho Tributario en la UCV.

** Abogado UCAB (1967). Ha sido Profesor de la Cátedra de Derecho Financiero de la UCAB, en la Maestría de Derecho Tributario de la UCV, en la Maestría de Derecho Financiero de la UCAB y de la Cátedra de Legislación Fiscal e Impuesto sobre la Rentas en la Escuela de Administración y Contaduría de la UCAB.

El problema se plantea con motivo de: la variación del valor de la Unidad Tributaria (UT) en Venezuela, donde la inflación actual es una de las más altas del mundo; la determinación del valor de la UT en base a la inflación del año anterior; y, la orden de pagar la multa, tomando el valor de la UT vigente para el momento del pago.

Un ejemplo nos permitirá aclarar la gravedad de la situación:

- Ejercicio fiscalizado: 2005.
- Año de la fiscalización: 2009.
- Impuesto determinado por la fiscalización: Bs. 1.000.000,00
- Porcentaje de multa impuesta: 112,5 % (término medio)¹.
- Valor de la UT para el momento en que se cometió la infracción: Bs 29
- Monto de la multa para el momento que se cometió la infracción: Bs 1.125.000,00.
- Equivalente en UT para el momento que se cometió la infracción: 38.793 UT.

En el año 2013 se dicta sentencia definitivamente firme con el siguiente resultado:

- Impuesto confirmado: Bs. 500.000,00.
- Multa confirmada (112,5%) del impuesto confirmado: Bs 562.500,00².
- Multa equivalente a 19.397 UT para el momento en que se cometió la infracción.
- Si el valor de la UT para el momento del pago (2013) es de Bs 107, el monto de la multa que debe ser pagada es de Bs 2.075.479,00.

1 El artículo 111 del COT ordena aplicar la multa en caso de reparos en un porcentaje que va del *25% al 200% del tributo omitido*. De manera que si no hay atenuantes ni agravantes se aplica el término medio, que es el utilizado en el ejemplo.

2 Este artículo para nada analiza el problema de los intereses moratorios.

- El monto de la multa a pagar representa el 416% del monto del tributo omitido (Bs 500.000,00), *lo cual plantea, a la vista, una contradicción clara, entre el encabezamiento el artículo 111 del COT y el Parágrafo Segundo del 94 ejusdem.*

I. UBICACIÓN CIENTÍFICA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Podemos afirmar que básicamente existen dos posiciones:³

i) La que considera que el ilícito tributario forma parte del Derecho Penal, esta tesis es sostenida entre otros por Schwaiger, Meyer, Wagner, Vocke; se acoge en las Primeras Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales; la acogen también García Belsunce; Rodolfo Spisso; en Venezuela podemos citar a Arteaga Sánchez, Grisanti, Moreno de Rivas y quienes suscriben. Nuestra posición la podemos resumir así:

“La formación y existencia del patrimonio del Estado, cualquiera que sea su origen, requiere, de la misma protección que el patrimonio de los individuos. No vemos razón, para que las normas a través de las cuales se consagran y sancionan los actos que pretenden dañar la formación y existencia de ese patrimonio, sean en su naturaleza distintas de aquellas que protegen el patrimonio de los individuos.

Cuando se violan normas dirigidas a permitir que el Estado cumpla los fines que le son propios y se impone la sanción respectiva, esta no puede verse como la sanción a la falta de colaboración con la Administración, sino como la sanción impuesta por el mandatario de la voluntad colectiva (suma de voluntades individuales), ante el ataque a la existencia del ente creado por ella para la realización de los fines individuales (en sentido estricto) y los colectivos (queridos y necesarios por y para la totalidad de los individuos). Cuando un contribuyente no presenta su declaración de impuesto, no retiene

3 Este tema se desarrolla ampliamente en trabajo publicado por ANZOLA, Oswaldo, “Naturaleza jurídica del ilícito tributario”, en la *Revista de Derecho de Tributario*, número 72, correspondiente a los meses de Julio, Agosto y Septiembre de 1996. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legislación Económica C.A., Caracas, 1996, pág. 7.

el impuesto debido u oculta el hecho generador o imponible, está atentando contra el Estado, como ente creado por esa voluntad colectiva para beneficio del individuo (considerado aisladamente o como grupo) moral y económicamente. Moralmente, pues, hay daño al observar la imposibilidad del Estado en cumplir los fines para los cuales fue creado y económicamente, pues, no quedará otra alternativa, para aquellos que cumplen sus obligaciones, que pagar más para poder mantener el Estado. Es obligación del Estado, por mandato de los individuos que lo conforman, crear los medios necesarios a su mantenimiento y permanencia en el tiempo (Potestad Sancionadora). Esa potestad de sancionar la violación a las normas básicas de convivencia social (dentro de las cuales se encuentran las normas tributarias), da lugar el Derecho Penal”.

ii) La tendencia autonómica, que afirma que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del derecho y admiten solamente la aplicación de los principios del derecho penal común, cuando la ley tributaria omite regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos, y además no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del Derecho Tributario.

Siendo que, en nuestra opinión, el ilícito tributario debe ser considerado como formando parte del derecho Penal, nos corresponde ahora analizar algunos de los elementos fundamentales de esta rama del Derecho.

II. LA TIPICIDAD Y LEGALIDAD EN MATERIA PENAL

Sobre esta materia debemos citar a Arteaga Sánchez cuando afirma que:

“el principio de legalidad, en la fórmula acogida por nuestra ley, trasciende (...) la simple exigencia de que sólo la ley puede crear delitos y penas (principio de reserva legal o de legalidad stricto sensu), ya que implica, asimismo, que los hechos y las penas deben estar previamente establecidos en la ley para que una conducta pueda ser sancionada penalmente (principio de irretroactividad); y que ha de

tratarse de hechos y penas determinadas expresamente por la propia ley (principio o exigencia de la tipicidad”⁴.

En este orden de ideas, el principio de legalidad en el Derecho Penal, como garantía de la libertad personal y de la seguridad jurídica de los ciudadanos, se manifiesta así: *reserva legal* (o garantía formal) y *mandato de tipicidad* (o garantía material), lo que implica cumplir con los postulados o exigencias de *lex scripta*, *lex previa*, *lex stricta* y *lex certa*. Es decir, se requiere la existencia de una norma de rango legal (*lex scripta*), o sea, que se hayan cumplido en su formación la totalidad de los requisitos establecidos en la Constitución para su formulación; que esta norma sea anterior al hecho que se pretende sancionar (*lex previa*), pues de lo contrario se violaría el principio constitucional de irretroactividad de la ley, y que contenga una descripción precisa, clara y detallada tanto de la conducta considerada como antijurídica como de la pena aplicable (*lex stricta* y *lex certa*).

Por tanto, se infringe el principio de legalidad en materia penal o sancionatoria, cuando la norma que establece el delito o tipo penal, no contiene una descripción precisa e inequívoca de la conducta considerada como antijurídica, o bien, cuando no existe certeza sobre el tipo y grado de la sanción aplicable a quien incurra en la conducta prohibida por la ley, situación esta que es la que ocurre en el caso concreto, en el cual, la aplicación del Parágrafo Segundo del artículo 94 del COT vigente, trae consigo una indeterminación de las multas las cuales, en definitiva, serán incrementadas en su cuantía empleando para ello como referencia, un elemento incierto y variable como lo es el valor de la Unidad Tributaria. Esto, debido a que el incremento injustificado de la cuantía de las multas (que la Sala Político Administrativa considera indebidamente como un mecanismo de corrección monetaria) y su aplicación a hechos pasados ya consolidados, no sólo se traduce en un desconocimiento para el eventual infractor de todas las consecuencias jurídico penales de su conducta (sea por acción u omisión), sino que también desconoce la exigencia constitucional de certeza que debe

4 ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto: *Derecho Penal Venezolano*, 9ª Edición, Mc Graw Hill, 2001, pp 42-43.

ofrecer la ley penal (y que se expresa en el principio de tipicidad penal), a fin de garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos.

En sentencia de fecha 21 de noviembre de 2001 (Caso: José Muci-Abraham), la Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia declaró lo siguiente:

“(...) toda conducta que constituya un delito, así como las sanciones correspondientes deben estar previamente estipuladas en una disposición normativa, general y abstracta (desde el punto de vista formal) que los defina, pues se entiende que tales sanciones afectan o inciden de manera directa e individual sobre la esfera jurídica de los ciudadanos, por lo que 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.

Así, en aras de la seguridad jurídica que debe existir en todo Estado de Derecho, le corresponde a la ley definir todas aquellas conductas que pudieran calificarse como delitos y que por tanto, acarrearían penas y sanciones, tal exigencia se encuentra consagrada en la norma prevista en el artículo 49, numeral 6 de la Constitución vigente cuando dispone que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y en consecuencia, “(...) 6. [n]inguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes”.

La aplicación del principio de la legalidad de los delitos, faltas y las penas no resulta exclusivo del Derecho Penal sino que se ha sido extendido a las diversas ramas del Derecho, con mayor arraigo en los ilícitos y penas administrativas, por lo que actualmente se habla de postulados del Derecho Sancionatorio; de manera que, resulta necesaria la tipificación legal previa de los hechos calificados como delitos o faltas y la anticipada consagración de la medida sancionatoria que le corresponda, y por ello, no podría una ley contener formulaciones genéricas en materia sancionatoria y dejar en manos del Ejecutivo la

determinación de los hechos o conductas ilícitas, pues de esta manera se abre la posibilidad de que, en la medida en que se presenten nuevos supuestos jurídicos, se establezcan hechos posteriores que originen tipos delictivos, en cuyo caso la ley estaría delegando la potestad normativa en materia de tipificación de delitos a futuros actos de contenido normativo pero de carácter sublegal.”

De acuerdo con la sentencia transcrita, resulta contrario al principio de tipicidad en materia penal, que el monto de la multa aplicable a los supuestos de contravención y demás ilícitos previstos en el COT vigente, sancionados con multas expresadas en términos porcentuales, no se encuentre previa e invariablemente establecido en una norma legal, y que, por el contrario, su determinación o fijación definitiva, dependa de un elemento futuro y mudable, como lo es la variación del índice inflacionario ocurrido entre la fecha de comisión de la infracción y la del pago de la correspondiente sanción, todo lo cual impide al sujeto infractor conocer con certeza y exactitud la sanción aplicable.

III. LA IRRETROACTIVIDAD

El principio de irretroactividad en materia penal, debe considerarse vulnerado cuando se sanciona un hecho pasado, tomando como base un valor de la UT que no se encontraba vigente para la fecha de cometerse la respectiva infracción, pues, esto implica en la práctica una agravación de la sanción aplicable, por efecto de un elemento (inflación) que es posterior al hecho que se pretende sancionar y que es totalmente independiente de la conducta del infractor.

En efecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la Constitución: *“Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo excepto cuando imponga menor pena”*. Este principio constitucional, reconocido igualmente en el artículo 8 del COT, prohíbe que se aplique a cualquier hecho, una norma que no estuviese vigente para la fecha de su ocurrencia, salvo, en materia penal, cuando la promulgación de una nueva norma derogue la tipificación o la modifique estableciendo una menor pena o sanción para un ilícito cometido antes de su entrada en vigencia, en cuyo caso, la misma tendrá efecto retroactivo, todo ello,

en acatamiento de la máxima “*tempus regit actum*”, según la cual “(...) *los hechos se regulan por la ley vigente para el momento de su realización, o, lo que es lo mismo: la ley solo se aplica a los hechos ocurridos durante su vigencia*”⁵.

Ahora bien, la aplicación en el ejemplo antes expuesto del Párrafo Segundo del artículo 94 COT y, en particular, la utilización de una UT que no se encontraba vigente para la fecha de configurarse la infracción, trajo como consecuencia la agravación de la sanción prevista en el encabezamiento del artículo 111 COT, afectando de esta forma una situación jurídica ya consolidada, en clara violación del principio constitucional de irretroactividad de la ley penal. Destacamos que, de conformidad con la disposición del COT señalada, la sanción fue impuesta en el 112.5% del monto del tributo omitido y, el máximo permitido por dicho artículo es el 200% del tributo omitido, siendo el hecho que por efecto del inconstitucional mecanismo establecido, el contribuyente termina pagando una multa igual al 416% del monto del tributo omitido, lo que excede con creces la sanción máxima establecida por el legislador. Obsérvese como el Párrafo Segundo del 94 viola la Constitución, pero además, choca de frente con el encabezamiento del 111 del COT, obligando al contribuyente a pagar una multa cuyo monto al momento de ser satisfecha es totalmente distinto y muy superior al que tenía cuando se cometió la infracción.

La utilización de la UT en materia sancionatoria, pudiera justificarse como un mecanismo para evitar sucesivas reformas de las normas penales sancionatorias destinadas a neutralizar los efectos de la inflación, pero a condición de que las multas que eventualmente se impongan a los contribuyentes, se calculen con base en el valor de la UT vigente para la fecha de configurarse la infracción. Lo que no puede admitirse jurídicamente, es la aplicación retroactiva de la UT, bajo el argumento de que el dinero ha perdido poder adquisitivo en el tiempo, por efecto de la inflación acumulada entre la fecha en que se produjo el ilícito y la fecha de pago de la correspondiente multa, pues,

5 ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto. *Derecho Penal Venezolano*, Caracas, Mc. Graw Hill, pág. 64.

la auténtica razón que justifica la existencia de la sanción, es la necesidad de reprender moralmente al infractor y no generar una mayor recaudación fiscal. De igual forma, debe tenerse en cuenta, que no es posible hacer recaer sobre el infractor, las consecuencias económicas de la demora en la que puede incurrir la Administración Tributaria para tramitar los procedimientos administrativos o para sancionar la comisión de un ilícito constatado durante su sustanciación.

En nuestra opinión, desde el punto de vista jurídico, a la luz de los principios y normas constitucionales, no es admisible la aplicación retroactiva de la UT por parte de la Administración Tributaria, con fundamento en el argumento de que el dinero ha perdido poder adquisitivo, entre la fecha en que se produjo el ilícito y la fecha en que se pague la multa, ello debido a que la razón que justifica la existencia de la sanción, es la necesidad de reprender moralmente al infractor, con la finalidad de persuadirlo al cumplimiento de las normas y así evitar ser sancionado. El fin de la sanción no es recaudatorio, vinculado con los requerimientos de recursos monetarios por parte del Estado, sino un fin vinculado con la necesidad de establecer y conservar el orden social, a través de la obligación de observancia de las normas legales.

Por otra parte, tampoco su fin es indemnizatorio frente a la erosión del valor de la moneda causada por el fenómeno inflacionario, ya que este no es consecuencia de una actuación del presunto infractor sino de la acción del Estado y este fin indemnizatorio que pretende atribuírsele a la multa indexada, es función propia de los intereses moratorios establecidos en el artículo 66 del COT, los cuales tienen por objeto resarcir al Fisco por el transcurso del tiempo y reestablecer la situación patrimonial en la que se encontraba, al momento en que se debió dar cumplimiento a la obligación tributaria.

En efecto,

“Como se ha dicho, los intereses moratorios cumplen una función típicamente resarcitoria en nuestro derecho común: [igual que en el Derecho Tributario como se evidencia del artículo 66 del COT] constituyen una liquidación legal y forfetaria del daño causado por el retraso culposo de la obligación de pagar una suma

*de dinero. Producida la mora, se establece una presunción iure et de iure del daño, liquidado preventivamente en una medida fija, lo que excluye la prueba del daño por el retraso en el cumplimiento tempestivo de la obligación pecuniaria”*⁶(Interpolado nuestro).

Tampoco puede imputarse al infractor, que la Administración Tributaria no realice en forma tempestiva las fiscalizaciones y/o verificaciones de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, que constituye por demás una de sus obligaciones primordiales. Esto es contrario a lo que establece el artículo 316 de la Constitución Nacional, cuando al consagrar el Principio de Justicia y de Capacidad Contributiva, establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas atendiendo al principio de progresividad “(...) así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

En otras palabras, hoy día el principio de Eficiencia de la Administración Tributaria es de rango constitucional, precisamente por la importancia que para el Estado tienen los entes a cargo de la administración, gestión y recaudación de los tributos, como medios para que el Estado pueda dar cumplimiento a las prestaciones públicas que son su obligación para la satisfacción de las necesidades colectivas, con el objetivo, tal y como lo ordena dicho artículo 316 constitucional, de elevar el nivel de vida de la población. Por ello no tiene ninguna justificación que las consecuencias negativas de la actuación de una Administración Tributaria que no cumple con su función constitucional, en la oportuna verificación y/o fiscalización de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, recaigan sobre estos, mediante la imposición de sanciones que si hubiesen sido oportunamente impuestas, no hubiesen dado lugar a indexación o actualización alguna.

Así, en materia de ilícitos tributarios no existe razón ni principio constitucional o legal alguno, que permita justificar que la UT

6 ROMERO-MUCI, Humberto: *Lo Racional y lo Irracional de los Intereses Moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Gráfica ADFA Unidos C.A., Caracas, 2004, p.17.

se aplique para agravar la situación del contribuyente. Obsérvese el contrasentido: la UT referida al tributo se establece para no gravar al contribuyente más allá de lo que es su capacidad contributiva real, pues la inflación la deterioró; en materia sancionatoria, la aplicación del artículo 94 del COT, conduce a la agravación de la situación del contribuyente, al pagar más sanción de la que realmente correspondía para el momento en que cometió la infracción, lo cual, representa una evidente violación del orden constitucional.

En este sentido cabe señalar que puede aplicarse en este caso el criterio asumido por la Sala Plena de la antigua Corte Suprema de Justicia en la sentencia dictada en el caso *Justo Oswaldo Páez-Pumar en Acción de Nulidad por Inconstitucionalidad contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario*, de fecha 14 de diciembre de 1999 y su Aclaratoria de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 26 de julio de 2000, precedente judicial dictado en ejercicio de la jurisdicción constitucional atribuida a esa Sala. En efecto, en dicha sentencia se declaró inconstitucional, por ser contraria al principio de capacidad contributiva la indexación del impuesto aplicada conjuntamente con los intereses compensatorios, ambos establecidos en la referida norma. Podemos afirmar que el mismo efecto económico negativo y violatorio de la capacidad contributiva, podría producirse con la aplicación conjunta de las multas indexadas según el valor de la UT vigente al momento del pago con unos intereses de mora que, de acuerdo con el mencionado artículo 66 del COT, serán equivalentes a uno punto dos veces la tasa activa promedio de los seis principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, determinada por el Banco Central de Venezuela, siendo estos los que realmente cumplen la función indemnizatoria al Fisco Nacional.

IV. CONCLUSIONES

En nuestra opinión, el Parágrafo Segundo del Artículo 94 del COT, es inconstitucional e ilegal porque:

1. Viola el numeral 6° del Artículo 49 de la Constitución Nacional que establece el principio de legalidad en materia penal, según el cual:

“El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

(...)

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

2. Cuando determina con valores actuales infracciones cometidas en anteriores años, viola el artículo 24 de la Constitución, ya que:

“Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea”.

3. Igualmente, choca de manera flagrante con el encabezamiento del artículo 111 del COT, que establece el límite máximo de la sanción en el 200% del monto del tributo omitido, cuando esta norma establece que:

“Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios,... será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido”.

BIBLIOGRAFÍA

- ANZOLA, Oswaldo: “Naturaleza jurídica del ilícito tributario”, en la *Revista de Derecho de Tributario* N° 72, Julio, Agosto, Septiembre 1996, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legislación Económica C.A., Caracas, 1996.
- ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto: *Derecho Penal Venezolano*, Mc Graw Hill, Caracas, 2001.
- ROMERO-MUCI, Humberto: *Lo Racional y lo Irracional de los Intereses Moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Gráfica ADFA Unidos C.A., Caracas, 2004.