

# ILICITOS TRIBUTARIOS Y EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL AL DEBIDO PROCESO EN LA LEGISLACION VENEZOLANA

M.Sc. María D. Montes de Oca U.

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como propósito fundamental analizar los Ilícitos Tributarios y el Principio Constitucional al Debido Proceso en Venezuela fundamentándose la investigación de acuerdo a la legislación venezolana como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), y el Código Orgánico Tributario (2020), así como también en doctrinas presentadas Fraga (2012) Parra (2006) Weffe (2004), Celis (2005) Weffe (2004), Villegas (2005) entre otros. El enfoque epistemológico asumido en esta investigación es el cualitativo, según el método de investigación documental, calificando el diseño de investigación de tipo bibliográfica, no experimental, transversal, utilizándose para la recolección de información la observación y análisis documental, como técnicas de análisis se utilizó la hermenéutica jurídica. Se establecieron categorías de análisis, para facilitar la interpretación como la presentación de los resultados. Una vez analizados los resultados obtenidos, es necesario destacar que el estado venezolano en el ejercicio del poder y potestad sancionadora de los ilícitos tributarios tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional penal deben acatar los valores y principios constitucionales dentro de los cuales se encuentra el debido proceso como límites al poder punitivo del estado, en razón de garantizar las libertades y derechos que la constitución otorga a los ciudadanos y contribuyentes, ya que su incumplimiento constituyen verdaderos obstáculos para el libre ejercicio del derecho a la defensa de los contribuyentes que son objeto de procedimientos administrativos y judiciales sancionatorios, al violar flagrantemente principios y garantías establecidos constitucionalmente. Razón por la cual se recomienda su desaplicación por parte de quienes deban llevar a cabo procesos sancionatorios tributarios tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

**Palabras Clave:** Ilícitos Tributarios, Principios Constitucionales, Debido Proceso, Contribuyente, Potestad Sancionatoria, Venezuela.

# **ILLEGAL TAXES AND THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF DUE PROCESS IN VENEZUELAN LEGISLATION**

**M.Sc. María D. Montes de Oca U.**

## **ABSTRACT**

The main purpose of this research work is to analyze Tax Illicit and the Constitutional Principle of Due Process in Venezuela, basing the investigation in accordance with Venezuelan legislation such as the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela (1999), and the Organic Tax Code (2020), as well as in doctrines presented Fraga (2012) Parra (2006) Weffe (2004), Celis (2005) Weffe (2004), Villegas (2005) among others. The epistemological approach assumed in this research is qualitative, according to the documentary research method, qualifying the research design as a bibliographic, non-experimental, cross-sectional type, using observation and documentary analysis for the collection of information, as analysis techniques were used legal hermeneutics. Categories of analysis were established to facilitate interpretation and presentation of results. Once the results obtained have been analyzed, it is necessary to emphasize that the Venezuelan state in the exercise of power and sanctioning power of tax crimes both in administrative headquarters and in criminal jurisdiction must abide by the constitutional values and principles within which the due process as limits to the punitive power of the state, in order to guarantee the freedoms and rights that the constitution grants to citizens and taxpayers, since non-compliance constitute real obstacles to the free exercise of the right to defense of taxpayers who are subject to administrative and judicial sanctioning procedures, by flagrantly violating constitutionally established principles and guarantees. Reason for which its de-application is recommended by those who must carry out tax penalties both in administrative and jurisdictional headquarters.

**Key Words:** Tax Illicit, Constitutional Principles, Due Process, Taxpayer, Sanctioning Power, Venezuela.

## **1. Introducción.**

El Estado venezolano, se constituye como un estado social de derechos y de justicia con lo señala el art 2 de la Constitución de la República bolivariana de Venezuela, lo cual requiere de medios y recursos económicos y financieros para soportar su estructura suprema del orden social y para subvencionar las necesidades propias de esta concepción prestacional y de servicio asumida en los valores de dicho modelo de estado.

En este sentido, la Constitución venezolana dispone en su artículo 316 CRBV (1999) que el sistema tributario en Venezuela procurará, la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Esta disposición consagra el principio de capacidad contributiva lo del cual se desprende, que la carga impositiva, debe recaer sobre cada quien de acuerdo a sus posibilidades económicas y materiales. En este sentido, Octavio (2013), señala que el principio de capacidad contributiva se encuentra vinculado estrechamente al hecho imponible de los tributos, y a la vez demostrativo de la capacidad económica que posee el contribuyente, con la finalidad de no perjudicar los intereses que le son propios a este.

Por su parte, la anterior disposición se encuentra íntimamente relacionada con el principio de Generalidad de los tributos, consagrado en el artículo 133 CRBV (1999), donde se dispone que toda persona en Venezuela, tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. Esta disposición constituye un imperativo y mandato general a todos los ciudadanos, consolidándose en el deber ineludible de contribuir con las cargas pública, es decir que todos sin distinción deben cumplir con aquellas demandas relacionadas con los planes de desarrollo económicos y sociales de la nación y elevar los niveles de la calidad de vida de la población en general. Fraga (2012)

Por su parte, para Belisario (2013), este principio de generalidad, se encuentra más relacionado a una circunstancia de carácter negativo que

positivo, puesto a que no alude de que todos están obligados a cancelar los tributos, sino que nadie debe estar excluido de dicha obligación por motivos de cualquier privilegio, independientemente de la naturaleza a que este responda.

Para Belisario (2013), esta norma contenida en los artículos 133,316 de la (CRBV) establecen el derecho del estado en sus tres niveles Nacional Estatal y Municipal, de crear tributos e imponer obligaciones de pagar los mismos a los ciudadanos que habitan dentro de sus jurisdicción atreves de la ley creando lo que se llama el principio de solidaridad social, es decir el deber de todos los ciudadanos de contribuir con el sostenimiento del estado dando su aporte para sufragar las cargas publicas atreves de los ramos tributarios.

Como bien lo señala lo que significa esta generalidad, es que nadie puede excusarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva sino en ventajas injustificadas que afectan el principio de igualdad, ya que todo aquel que tiene la posibilidad de contribuir debe hacerlo para que la carga de los gastos públicos puedan repartirse de manera equitativa entre todos los que puedan soportarlas.

Ahora bien, en la práctica muchas veces dentro de la relación jurídica tributaria del estado y los ciudadanos, esta obligación social, no es cumplida satisfactoriamente de manera voluntaria. Es por esta razón, que el Estado, en ejercicio de su poder y potestad sancionadora, crea los dispositivos legales que tipifican las conductas prohibitivas, destinadas a los ciudadanos en general y a los contribuyentes, para que se abstengan de realizar cualquier acto hecho u omisión, que violente esas disposiciones sancionatorias de carácter tributario, las cuales son denominadas por la doctrina como ilícitos tributarios.

En este sentido, se puede señalar que este poder tributario y sancionatorio que la constitución le otorga al estado mediante la posibilidad de crear y aplicar leyes penales tributarias, no es un poder ilimitado sino que el mismo se encuentra limitado por una serie de principios que la misma constitución establece como son el principio de legalidad de los tributos y el principio de legalidad de las penas.

Es decir que en los procesos sancionatorios tributarios en Venezuela derivados del incumplimiento de las normas tributarias deben ser llevados a cabo con estricto apego a los principios y garantías constitucionales dentro de las cuales se encuentra el debido proceso.

De lo expuesto anteriormente surge la interrogante de investigación de ¿Cómo son en la legislación venezolana los ilícitos tributarios y el principio constitucional al debido proceso?

La presente investigación encuentra su plena justificación e Importancia temática para la formación profesional, en el área del derecho y la Gerencia Tributaria, así como para la población en general destinataria de las normas sancionatorias tributarias, ya que su existencia de prácticas violatorias de dichos principios en los procesos sancionatorios tributarios del país vulnera flagrantemente los derechos y garantías que le asisten a los mismos.

## **2. Los Ilícitos tributarios en la legislación venezolana.**

Según Parra (2006) el ilícito figura como lo que no es permitido ni legal ni moralmente. Dicho vocablo proviene del latín "Illicitun" que significa no lícito, que no está permitido por la ley, lo cual engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario.

Mientras que para Villegas (2005) el ilícito tributario consiste en la violación de normas jurídicas que establecen las obligaciones Tributarias sustanciales y formales, pudiendo consistir en el incumplimiento de una obligación sustancial en forma omisiva, pero mediante medios fraudulentos en el incumplimiento de la obligación formal. Por lo tanto, los ilícitos tributarios constituyen hechos acciones u omisiones contrarios a las normas tributarias, que deben estar claramente tipificados como tales en la ley cuyo contenido debe expresar claramente las sanciones y penas aplicables en razón del principio de legalidad de las sanciones en este caso las tributarias.

En lo que respecta, a Venezuela el Código Orgánico Tributario define de manera normativa los ilícitos tributarios en su artículo 81 COT (2020) cuando señala que constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias, además la misma disposición los clasifica en ilícitos tributarios, formales, materiales y penales.

Los ilícitos son definidos por Parra (2006) como aquellos que constituyen todas las acciones u omisiones derivadas del incumplimiento de los deberes formales establecidos en el COT y otras leyes tributarias puestos a cargo de los contribuyentes y responsables.

Estos ilícitos se encuentran consagrados en el artículo 99 COT (2020) descritos como 1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas. 2. Emitir, entregar o exigir comprobantes y conservar facturas y otros documentos. 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

Por su parte, para Celis (2005) los ilícitos materiales se estiman consumados por la producción de resultados, en contraste con los ilícitos formales los cuales se producen cuando aún la violación de la norma no haya logrado resultado deseado. Mientras que Parra (2006) define como ilícito material toda conducta antijurídica que impide o retrasa la recaudación fiscal, o peor aún que disminuye ilegítimamente los ingresos tributarios percibidos.

Según el artículo 109 de COT (2020) este tipo de ilícito material se consume por 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.

Por su parte, los ilícitos penales, son definidos según Parra (2006) como aquellas conductas de acción u omisión intencionales violatorias de las normas tributarias que generan un alto perjuicio al fisco nacional y cuya consecuencia

jurídica consiste en la reclusión o privación de libertad del infractor en establecimiento carcelario bajo régimen especial propio del derecho penal.

Para Celis (2005) este tipo de ilícitos se encuentra intrínsecamente relacionado con el derecho penal, para cuyos efectos el legislador establece las reglas requeridas por el Estado para determinar el tipo de ilícito, los sujetos imputados y las sanciones aplicables. Esta aplicación de normas del derecho penal ordinario en materia tributaria encuentra su fundamento en el Artículo 80. COT (2020) cuando señala que a falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario

Según el artículo 118 de COT (2020) este tipo de ilícito Penales son 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. 4. La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria. 5. La divulgación y uso de la información confidencial

### **3. Principio Constitucional al debido proceso aplicables a los ilícitos tributarios.**

Si bien es cierto, que el estado en pleno ejercicio de su poder y potestad sancionadora en general, tiene conferida la facultad de detectar procesar y sancionar la conductas antijurídicas violatorias de las normas tributarias. No es menos cierto, que dicha facultad debe ser ejercida en el marco de los valores y principios garantistas que el estado le otorga a todos los ciudadanos dentro de los cuales se encuentra el principio al debido proceso, cuyo cumplimiento debe ser estrictamente acatado en todos los procesos sancionatorios tributarios, tanto los de carácter administrativos como los que revistan carácter penal.

Este principio al debido proceso es un mandato Constitucional del cual se desprenden varios principios, cuya vulneración constituiría la violación del primero, el debido proceso, significa que tanto la Administración tributaria como el sujeto pasivo, dentro del procedimiento administrativo sancionatorio tributario, como en el proceso judicial penal tributario, deben tener igualdad de

oportunidades, tanto en la defensa de sus respectivos derechos como en la producción de las pruebas destinadas a acreditarlos.

Para Weffer (2004) la garantía del debido proceso persigue que los derechos que poseen las partes dentro del proceso permanezcan incólumes sin que los mismos se vean limitados o restringidos de manera tal, que impida el ejercicio pleno y efectivo de otros derechos relevantes dentro del proceso, que menoscaben las garantías que el mismo debe ofrecer. Es decir, que lo determinante de la realización de esta garantía, es que no exista una limitación insoportable en una de las partes, que restrinja el libre y seguro ejercicio de los derechos del justiciable dentro del proceso por una actuación antijurídica dentro de sus componentes.

Desde este punto de vista, no constituirá violación a este derecho constitucional cualquier infracción o violación legal, pues para que ésta efectivamente se produzca es menester que ciertamente se cause un gravamen en la esfera jurídica de la persona contra quien obre la infracción procesal cometida. Esto es, que efectivamente dentro del proceso puede producirse una violación que aun cuando sea tal no implique per se una violación al debido proceso. Weffer (2004)

Dicho principio se encuentra consagrado en el artículo 49 CRBV (1999) cuando señala que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia:

### **3.1 Derecho a la defensa**

La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Con este enunciado se consagra el principio constitucional de derecho a la defensa, mediante el cual todos tienen el derecho de defenderse de los hechos que se le señalan o imputan tanto en procesos administrativos como judiciales y en utilizar los medios lícitos de defensa que considere necesarios

### **3.2 Principio de presunción de inocencia**

En este sentido el numeral 2 del mismo artículo 49 2. CRBV (1999) establece que toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario. Este es un principio base dentro del derecho sancionatorio contemporáneo en un régimen democrático y garantista, mediante el cual toda persona se le considera ajena al hecho que se le atribuye mientras no se demuestre lo contrario, por tanto no tiene ella que acreditar su inocencia mientras que por el contrario para que pueda ser condenada o sancionada debe haber sido totalmente probada, esta es una presunción juris tantum, que se encuentra consagrada en diferentes pactos internacionales ratificados por Venezuela y que al ser relativo con los derechos humanos forman parte del ordenamiento Constitucional de aplicación preferente e inmediata.

Dentro de estos acuerdos internacionales tenemos los siguientes: Convención Americana de Derechos Humanos artículo 8 inciso 2, Toda persona inculpada de delito tiene el derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad; Declaración Americana de los Derechos y deberes del Hombre artículo XXVI, Se presume que todo acusado es inocente hasta que se pruebe que es culpable; Declaración Universal de los Derechos Humanos artículo 11, Toda persona acusada de delito tienen el derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

### **3.3 Principio derecho a ser oído o Nemo condemnatus nisi auditus vel vocatus.**

Este es el principio que todos tienen a ser oídos, se encuentra consagrado en el numeral 3 del artículo 49 CRBV (1999) en el cual se dispone que toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente, por un tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad. Quien no hable castellano o no pueda comunicarse de manera verbal, tiene derecho a un intérprete.

Es decir, nadie puede ser condenado sin primero haber sido oído, este principio guarda estrecha relación con el derecho a ser notificado de los cargos por los cuales se le imputa o investiga, ya que la notificación es un requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la administración tributaria y de los tribunales. Este principio guarda estrecha relación con el derecho a la defensa ya que como puede defenderse eficazmente alguien que no tiene conocimiento de los hechos actos u omisiones de los cuales se le atribuye en un proceso tributario sancionatorio tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

#### **3.4. Principio del Juez Natural.**

Este principio del derecho que todos tiene de ser juzgados por su juez natural este principio se encuentra consagrado en el numeral 4 del artículo 49 CRBV (1999) en el cual se señala que toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias, o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la ley.

Este principio debe entenderse por los jueces que corresponda en cada caso según su competencia, por la materia y el territorio, tanto en los procedimientos sancionatorios tributarios de tipo administrativos, como los procesos sancionatorios tributarios, de carácter penal, que deben ser juzgados por la jurisdicción penal ordinaria, hasta tanto no sea creada la jurisdicción penal especial tributaria, de ser el caso, como bien lo expresa el artículo 342 del COT(2020) cuando señala que hasta tanto se cree la jurisdicción penal especial, conocerán de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, los tribunales de la jurisdicción penal ordinaria.

#### **3.5. Principio de abstenerse de confesarse culpable o declarar contra si mismo.**

Según este principio ninguna persona debe ser constreñida a confesarse culpable de un hecho punible o de cualquier otro hecho que valla contra su si misma o familiares cercanos. La consagración de este principio la se encuentra en el numeral 5 del artículo 49 CRBV, al disponer que ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y

segundo de afinidad. Además, señala el mismo dispositivo constitucional que la confesión solamente será válida si fuere hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

En este sentido toda declaración debe darse libre de apremio sin coacción alguna. Esta garantía propia del proceso penal es también una garantía del debido proceso de la presunción de inocencia y del derecho a la defensa, en todo caso si el presunto responsable de delitos o ilícitos tributarios decide confesarse culpable esta confesión debe ser libre de coacción por parte de las autoridades.

### **3.6. Principio Non Bis In Idem**

Conforme a este principio nadie puede ser condenado más de dos veces por un mismo hecho o lo que es lo mismo nadie puede ser juzgado más de dos veces por la misma causa. Este principio se encuentra consagrado en el numeral 7 del artículo 49 CRBV (1999) el cual dispone que ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente. Este es un principio general del derecho sancionador que excluye la posibilidad de que un mismo sujeto sea juzgado y sancionado por un mismo hecho anteriormente ya juzgado y sancionado. Parra (2006)

Para weffer (2002) este principio supone una única imputación sancionatoria como fundamento en una única responsabilidad, lo cual no debe entenderse en modo alguno como la proscripción de la pluralidad sancionatoria sobre el mismo sujeto aun en los casos en que tal pluralidad venga dada por un mismo hecho.

Con respecto a este principio el Pacto de San José señala en su artículo 8 ordinal 4 que el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos. Este principio es denominado también como de la cosa juzgada la cual por constituir una presunción jure et de iure no admite prueba en contrario.

## **4. Reflexiones finales**

En este sentido, se puede afirmar como reflexión final, que el ejercicio del poder y potestad sancionadora de los ilícitos tributarios, tanto en sede administrativa, como en sede jurisdiccional penal, deben acatar los valores y principios constitucionales, dentro de los cuales se encuentra, el debido proceso. Por constituir los mismos verdaderos límites, al poder punitivo del estado, en razón de garantizar las libertades y derechos que la constitución otorga a los ciudadanos y contribuyentes, ya que su incumplimiento constituyen verdaderos, obstáculos para el libre ejercicio de los derechos y garantías para los ciudadanos y contribuyentes, que son objeto de procedimientos administrativos y judiciales sancionatorios, al violar flagrantemente principios y garantías establecidos constitucionalmente. Razón por la cual se recomienda su desaplicación por parte de quienes deban llevar a cabo procesos sancionatorios tributarios tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

#### **Referencias Bibliográficas**

Asamblea Nacional Constituyente (1999) **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Gaceta Oficial No. 36.860 extraordinaria. Caracas.

Asamblea Nacional Constituyente (2020) **Código Orgánico Tributario**. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507, Caracas Venezuela

Belisario J (2013) **Los Principios Constitucionales que Sirven de Base al Sistema Tributario Venezolano**. Manual de Derecho Tributario, Tomo I. AVDT Caracas Venezuela

Celis R (2005) **La Ilícitud Tributaria y Medios de Extinción de la Obligación Tributaria**. Lithobinder, Caracas Venezuela.

. Fraga, L. (2012). **Principios Constitucionales de la Tributación**. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela

Parra R (2006) **Ilícitos Tributarios y Penas Privativas de Libertad**. DJ Editores Caracas Venezuela.

Villegas, H. (2005) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires. Ediciones Depalma

Weffe C (2004) **El Ilícito Tributario Naturaleza Jurídica**. Editorial Paredes. Caracas Venezuela

Weffer C (2002) **Leyes Penales Abiertas y Leyes Penales en Blanco, en el Derecho Penal Tributario Venezolano**. Vi jornadas venezolanas de derecho tributario e ilícitos tributarios. Printed in Venezuela Asociación Venezolana de Derecho Tributario

