

AAR 4190

Tesis
DP 2008
G 65

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PENAL**

**LA PRACTICIDAD DE UTILIZAR EL DERECHO PUNITIVO EN EL ÁREA
TRIBUTARIA**

Trabajo Especial de Grado, para optar al
Grado de Especialista, en Derecho
Penal.

Autor: Abog. Ligia María González

Asesor: Abog. Lorena García

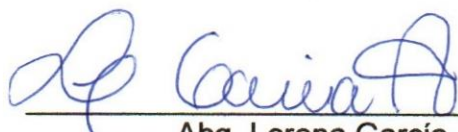
Barquisimeto, Mayo de 2008

UNIVERSIDAD CATOLICA "ANDRES BELLO"
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PENAL

ACEPTACIÓN DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada Ligia María González Briceño, para optar al Grado de Especialista en Derecho Penal, cuyo título tentativo es: La practicidad de utilizar el derecho punitivo en el área tributaria; y que acepto asesorar la estudiante, durante la etapa de desarrollo del Trabajo hasta su presentación y evaluación.

En la Ciudad de Barquisimeto, a los ventiocho (28) días del mes de Mayo del 2008.



Abg. Lorena García
C.I. V- 9.157.896

INDICE GENERAL

ACEPTACIÓN DEL ASESOR	ii
INDICE GENERAL	iii
RESUMEN	iv
INTRODUCCIÓN	1
I. Definición y naturaleza jurídica penal de los delitos tributarios.....	3
Las circunstancias del delito como elementos del hecho punible.....	7
Clasificación de las sanciones tributarias.....	9
Tipos de Sanciones.....	10
Conductas que constituyen delitos tributarios.....	11
La defraudación tributaria.....	11
II. La falta de enterramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.....	26
La divulgación o el uso personal o indebido de información confidencial en materia tributaria.....	30
III. Situación actual de la imputación de delitos tributarios.....	34
Extinción de la acción penal y de la ejecución de la pena en el Derecho Penal Tributario.....	37
IV. Justificación de la aplicación del derecho punitivo al derecho Tributario.....	40
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	46
REFERENCIAS.....	58

UNIVERSIDAD CATOLICA "ANDRES BELLO"
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PENAL

**LA PRACTICIDAD DE UTILIZAR EL DERECHO PUNITIVO EN EL ÁREA
TRIBUTARIA**

Autor: Ligia González
Asesor: Lorena García
Fecha: mayo 2008

RESUMEN

La presente investigación, tiene como objetivo general: Determinar la practicidad de utilizar el derecho punitivo en el área tributaria. Y como Objetivos Específicos Analizar la definición y naturaleza jurídica penal de los delitos tributarios; Criticar las conductas que constituyen delitos tributarios; Diagnosticar la situación actual de la imputación de delitos tributarios; Examinar la justificación de la aplicación del derecho punitivo al derecho tributario. Asimismo como justificación de la investigación se plantea la existencia de una normativa que intenta lograr un fin; como es controlar la evasión fiscal de la forma más represiva posible, estableciendo conductas que constituyen delitos y sin embargo no obtiene ningún resultado en la práctica. El nuevo COT incluye la aplicación de penas corporales en mayor proporción a las establecidas en el COT derogado. Sin embargo hasta la presente fecha las penas corporales previstas en el COT derogado no han sido aplicadas en ningún caso concreto que se conozca; es decir que desde antes de la promulgación del nuevo Código Orgánico Tributario, era conocido que no eran efectivas las sanciones de penas privativas de libertad para los ilícitos tributarios. Por otra parte, el tipo de investigación es de tipo documental descriptiva, ya que el mismo se basa en la revisión de documentos escritos de tipo bibliográficos, legales y otros, describiéndose uno a uno los elementos que complementan el estudio. Los resultados obtenidos se reflejan en que existen actualmente algunas tendencias a punibilizar las infracciones tributarias o a las formas de evasión de los deberes que le exige la ley a los contribuyentes. Por otra parte, el delito tributario se consagra en el Derecho Penal y es sancionado de acuerdo a su articulado, hasta con medidas privativas de libertad.

Descriptor: Sistema Tributario Venezolano, Sanciones por ilícitos Tributarios, Competencia de la aplicación de sanciones, Efectividad del derecho punitivo en los ilícitos Tributarios.

INTRODUCCIÓN

El tema del ilícito tributario, en la actualidad, ha experimentado diversos cambios como consecuencia de controversias que se presentaron entre los administrados y la Administración Tributaria, por la interpretación y aplicación de la normativa legal.

Uno de esos cambios se aprecia en un título amplísimo del Código Orgánico Tributario vigente, que comprende la normativa legal referida a los ilícitos y sus sanciones aplicables a todos los ilícitos tributarios, estableciendo la aplicación supletoria de los principios y normas del Derecho Penal congruentes con la materia tributaria.

Estas sanciones establecidas en las leyes pueden materializarse a través de una pena corporal o pena privativa de libertad, hasta una pena pecuniaria o material, ya sean multas, cierres de establecimientos entre otras.

En este sentido, la investigación presentada se inclina a demostrar la practicidad de utilizar el derecho punitivo en el área tributaria, lo cual requiere para ello la presentación de distintos títulos y subtítulos fundamentados en la norma metodológica propuesta por la Universidad Católica Andrés Bello.

Asimismo, esta justificación se origina debido a los cambios y a las innovaciones que contiene la normativa legal tributaria vigente, en cuanto a lo referido a los ilícitos tributarios y sus sanciones; así como la incorporación de penas privativas de libertad para tres de los ilícitos fiscales; haciéndose importante el estudio y análisis de la presente problemática, partiendo de lo

tipificado tanto en el Código Orgánico Tributario y en el Código Orgánico Procesal Penal, así como lo enunciado en la doctrina tributarista tanto nacional como internacional, para luego continuar con lo establecido en el Código Penal venezolano, de acuerdo a lo afirmado por penalistas en relación a figuras del tipo penal, semejantes a los ilícitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad.

Vale destacar que el análisis a los objetivos propuestos ayudan al autor y a cualquier persona que tenga contacto con el estudio a formularse algunas conclusiones y posibles sugerencias y recomendaciones en pro de las disminuciones de inquietudes e interrogantes en dicho estudio.

Definición y naturaleza jurídica penal de los delitos tributarios

El artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela enuncia el principio de la capacidad contributiva, al igual que el artículo 317 ejusdem proclama la obligación de la población venezolana de contribuir con los gastos públicos. Estos dos principios pueden verse violados por las infracciones tributarias, al no participar de la nota de igualdad de impuestos aquellos sujetos que eluden la obligación tributarias.

En este sentido, se hace una cuestión importante el deslindar la cuestión de la naturaleza jurídica de estos ilícitos de carácter tributario, su calificación dentro de una u otra opción determinará consecuencias procedimentales fundamentales, como la determinación de que si se viola o no, el principio del “non bis in idem”, de la aplicación de la falta de control jurisdiccional para en los casos en los cuales se perdona la sanción impuesta por razones de conveniencia.

De acuerdo con ello, debe precisarse si en última instancia la infracción tributaria se considera como de naturaleza administrativa, el debido proceso y la prejudicialidad de la acción penal, si la infracción tributaria es de naturaleza penal, o si bien deben precisarse si la ley tributaria es de naturaleza penal, o si bien deben precisarse en la ley tributaria las formas administrativas y jurisdiccionales de la infracción fiscal, si la misma es de naturaleza autónoma.

Acerca de la naturaleza jurídica penal de los delitos tributarios, la autora se basará en lo expuesto en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario (2001) que explica:

Las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

Esto en fundamento de la explicación exhaustiva que se hará a lo largo del desarrollo de esta investigación, sobre aquellos ilícitos que poseen sanción penal, de acuerdo a lo expresado en el artículo 94 sobre las sanciones de la misma ley in comento:

Las sanciones aplicables son: 1. Prisión; 2. Multa; 3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo. 4. Clausura temporal del establecimiento; 5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y 6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

De esta manera, la naturaleza jurídica penal de los delitos tributarios, se basan en la sanción impuesta con penas privativas de libertad, que son acciones u omisiones intencionales violatorias de normas tributarias, que generan un alto perjuicio al fisco Nacional y cuya consecuencia jurídica consiste en la reclusión del infractor en un establecimiento carcelario, sometiéndolo a un régimen determinado.

Esta consecuencia jurídica, como lo es la pena privativa de libertad, tiene una triple función, fundamentada en la concepción o naturaleza jurídica que el

legislador intentó darle, centrado en primer lugar en la prevención de la criminalidad, en el sentido de cohibir a cualquier individuo (incluido el sujeto infractor) de repetir la conducta que se califica como reprobable; en segundo lugar implica una función represiva del hecho lesivo, por la cual se castiga al sujeto infractor; y en tercer lugar, cumple una función rehabilitadora para el infractor a los fines de que éste pueda desenvolverse libremente en la sociedad sin perjudicarla con su acción.

En este sentido, los delitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad se encuentran regulados por el Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 115 que expresa:

Constituyen ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad:

- 1.- La defraudación tributaria.
- 2.- La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
- 3.- La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionadas por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Es importante hacer mención que a su vez cada uno de estos tres ilícitos se encuentran ampliamente definidos y regulados en los artículos 116 al 119 del Código Orgánico Tributario, en su Capítulo IV.

Asimismo, es de igual importancia mencionar aspectos fundamentales descritos en las Sanciones (Art. 93 a 98 del COT), sobre en quien recae la responsabilidad de aplicar estas penas, a lo que se obtiene según esta norma legal que las mismas serán aplicadas o impuestas por el tribunal. Los órganos judiciales tendrán la posibilidad de suspender la pena restrictiva de libertad si el contribuyente no es reincidente, es decir sino ha sido condenado por un hecho ilícito anteriormente, y si ha pagado las cantidades adeudadas al fisco.

De acuerdo con ello, esta sanción de Prisión, se refiere a la cárcel u otro establecimiento penitenciario donde se encuentran los privados de libertad; ya sea como detenidos, procesados o condenados. El Código Orgánico Tributario explica que las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

En este sentido y a juicio de la autora, la prisión o pena restrictiva de la libertad viene a ser la sanción más grave que puede imponérsele al individuo por la comisión de los ilícitos tributarios.

Las circunstancias del delito como elementos del hecho punible

Las circunstancias del delito coinciden con los denominados en la dogmática del Derecho Penal elementos accidentales del delito. En efecto, éstos son calificados como accidentales porque según Borges, (1999, 39)

“Son elementos que pueden estar o no presentes para la comisión de un hecho punible determinado; si no se encuentra el delito sigue siendo delito, pero si se hallan presentes, naturalmente deben jugar algún papel en la determinación de las consecuencias derivadas del hecho punible, esto es, en las penas.”

Por lo tanto, las circunstancias del delito pueden clasificarse de diversos modos, según el objeto de análisis. Existen al efecto, cuatro criterios ordenadores de estos elementos, considerados como los más importantes dentro de la doctrina penal a la que se refiere Zornoza, (1992,196):

“(i) circunstancias agravantes y atenuantes, según la modalidad de la acción delictuosa, aumente o disminuya la criminalidad del hecho, bien subjetiva u objetivamente, (ii) circunstancias definidas e indefinidas, si el modo delictual está definido o no en la ley penal; (iii) circunstancias genéricas o específicas, también denominadas comunes o especiales, de acuerdo con su posibilidad de aplicación a todos los delitos o sólo a uno de ellos; y (iv) circunstancias antecedentes, concomitantes y subsiguientes o sucesivas, de acuerdo con el momento de verificación del ilícito: antes, durante o después del hecho.”

Del mismo modo, el efecto principal de los elementos accidentales del delito radica en la alteración, en más o menos, de la responsabilidad penal del sujeto activo al hecho impune. En este sentido, la doctrina y jurisprudencia de los países han señalado que las circunstancias del delito responden a los denominados Standard; cánones, guías del juez en la determinación de la pena más proporcional y justa para el sujeto acreedor de la sanción. Aún en los países regidos bajo el sistema del civil law en materia penal, como es en este caso, las circunstancias responden a la categoría de Standard rectores de la actuación judicial a la hora de la individualización de la sanción penal.

Así lo señala la Revista de Derecho Tributario N° 91 (2001, 25)

...mismo. para la dogmática del Derecho Penal las circunstancias del delito son hechos penales, accesorios y modificativos. Son hechos penales, porque tienen relevancia para el Derecho Penal. Son accesorios, por su naturaleza de elementos accidentales del delito. y son modificativos porque su presencia, al afectar al delito mismo van a traer también una consecuencia con relación a la penalidad. Así esa afectación del delito en más o en menos responde a su único título, por un único hecho circunstancial. “

En efecto, los elementos accidentales del hecho punible son susceptibles a modificar a éste una única vez, dado que se supone que su presencia en un hecho punible no es múltiple. Ejemplificando exageradamente, el homicida alevoso comete homicidio con alevosía sobre la misma persona una sola vez; no se es alevoso varias veces en la comisión del mismo delito.

Cabe destacar, que un mismo hecho puede fungir como elemento accidental del delito o bien puede ser un elemento accidental del delito o bien puede ser un elemento constitutivo del tipo penal. En otras palabras, una circunstancia en sentido propio puede desempeñar el papel de elemento esencial del hecho punible, en tanto y en cuanto su presencia sea necesaria para configurar la fattispecie penal. Para estos casos, en el artículo 79 del Código Penal se dispone lo siguiente:

“No producirán el efecto de aumentar la pena las circunstancias agravantes que por sí mismas constituyeren un delito especialmente penado por la Ley, expresado al describirlo o penarlo, ni aquellas de tal manera inherentes al delito, que, sin su concurrencia, no pudiera cometerse.”

Clasificación de las sanciones tributarias:

Pueden ser no penales y penales. Las sanciones no penales, son de carácter pecuniario y no son convertibles a la privación de libertad entre ellas tenemos las que dispone el artículo 59 del COT como obligación de pagos de intereses moratorios; otras como clausura de establecimientos, inhabilitación del culpable, decomiso de mercancía, publicación de la sanción en un medio de difusión, la intervención en el caso de defraudación reiterada, cancelación de autorización por transporte y expendio fraudulento de productos gravados; interdicción del número de inscripción por la no presentación de declaraciones juradas, inhabilitación para obtener créditos bancarios por

parte del infractor, intervención de cuentas corrientes, suspensión en los registros de los proveedores de bienes y servicios al Estado.

Tipos de Sanciones:

Las Multas.

Es el pago en dinero como medio de recompensa al delito o infracción cometida sobre el incumplimiento de una norma, retribuable al Estado como un ingreso y es meramente pecuniaria, su objetivo es una penalización por el ilícito cometido.

Clausura: Esta medida se ajusta al sujeto que sufre esta medida y a la finalidad económica de la administración tributaria, opera como una suspensión temporal de la actividad económica del sujeto, es una pena retributiva y preventiva.

Privativas de libertad:

Estas sanciones penales tributarias consisten en la privación de libertad por medio de la reclusión.

En el COT no existe la fuerza necesaria para llevar a cabo esta pena debido a la desproporcionalidad que existe entre la sanción y el ilícito tributario y la falta de facultad de la administración tributaria.

Conductas que constituyen delitos tributarios

Las conductas que constituyen delitos tributarios, según el COT son tres ilícitos reconocidos por la Ley, que son sancionados con penas privativas de libertad. Esto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 343 del Código Orgánico Tributario, en las disposiciones establecidas en la Sección Cuarta del Capítulo II del Título III, relativas a los Ilícitos Tributarios Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad.

De esta manera, el artículo 115 del Código, ubicado en la citada Sección Cuarta, hace referencia a los tres tipos de ilícitos tributarios que comportan la pena de prisión. Ellos son: primero, la defraudación tributaria; segundo, la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción, y tercero, la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

La Defraudación Tributaria:

Villegas (1999), define la defraudación fiscal partiendo de dos elementos, “la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos.

Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima”.

Buroz Arismendi (2001), la define de la siguiente forma: “la defraudación es una especie de la evasión fiscal, pero con el añadido del fraude o engaño como modus operandis”.

Según Wefe (2004) “consiste en toda acción dolosa del sujeto pasivo tributario que induciendo en error a la administración tributaria respecto de la existencia o cuantía de la obligación tributaria, le produzca a esta un perjuicio en provecho propio o en el de un tercero”.

Con la defraudación se trata de simular, ocultar o disimular ante la Administración Tributaria la realización de un hecho imposible que ha producido el devengo del tributo.

En resumen la defraudación tributaria consiste en una estrategia a seguir por parte de aquellos cuya intención es la de cumplir parcialmente o no con lo que le corresponde por el pago de la obligación tributaria al fisco.

Este ilícito tributario se encuentra regulado en el artículo 116 de Código Orgánico Tributario (2001) en el cual se establece lo siguiente:

Art. 116 COT: incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca en error a la Administración tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades

del 12000 C.O.T. a EXPENSAS del sujeto activo a la percepción del tributo.

De la definición anterior se desprende que, para que se configure la defraudación tributaria tienen que presentarse los siguientes elementos:

1. **El Sujeto Activo del Ilícito:** es aquel que comete la infracción, o aquel que viola las normas legales.

En materia de defraudación fiscal el sujeto activo del ilícito puede ser un contribuyente o un responsable indicado en el Código Orgánico Tributario u otras leyes tributarias especiales.

Este ilícito es un tipo especial, propio, ya que exige para su adecuación que el mismo devenga de una relación jurídica tributaria, siendo esencial los conceptos de contribuyente y responsable (responsable directo en calidades de agentes de retención responsables solidarios) al momento de ubicar este tipo desde la perspectiva del victimario, lo que nos remite a los artículos 22, 25, 27, 28 COT; siendo estos los únicos capaces de hacer nacer una relación jurídica tributaria y por tanto los únicos capaces de efectuar la conducta prevista en el art 116 eiusdem.

Por tanto la defraudación es un delito especial propio donde el sujeto activo es el contribuyente o responsable. No obstante no siempre estos sujetos son victimarios de la defraudación como en el caso de las personas jurídicas que pese a que tengan esta cualidad no pueden ser objeto de la pena de

privación de libertad, recayendo pues tal responsabilidad en los directores que participaron en la ejecución del hecho.

2. **El Sujeto Pasivo del Ilícito:** es quien se ve afectado patrimonialmente por la violación de las normas legales preexistentes.

Es el titular del bien jurídico protegido, es decir, el ente público acreedor del tributo que no es otro que el sujeto activo de la obligación tributaria, tal como lo plantea el Art. 18 del COT en concordancia con el Art. 13 eiusdem..

3. **El Objeto:** el cual está representado en el Bien Jurídico, siendo el interés, el valor protegido por el tipo penal. Tal elemento de la estructura del ilícito ha sido objeto de grandes debates dado su similitud de este con la estafa, existiendo varias posiciones respecto al objeto en este delito y que son recogidos por Modolell, a saber: a) lo asimilan al delito de falsedad; b) el bien es el atentado contra el deber de colaboración de los contribuyentes; c) es un delito contra la función tributaria o contra la hacienda pública; d) es un delito pluriofensivo, atenta el deber de solidaridad. (2002, 324)

El bien jurídico es el patrimonio del Estado que se ve lesionado directamente en este ilícito, ya que atenta directamente contra la Hacienda Pública, aunado al daño mediato que es inmaterial, como es la conciencia fiscal, representado en la actuación del sujeto que incurre en el incumplimiento de un deber que no es otro que la falta de solidaridad, siendo pues un delito pluriofensivo.

4. **Los Artificios:** son los medios para llevar a cabo la defraudación – medios de engaño- medios que se utilizan para el ilícito se concrete, o para que la víctima no conozca el perjuicio.

Estos medios de engaño, pueden consistir en:

- Una simulación real – ficción relativa a cosas o cualidades de estas -; por ejemplo: emitir facturas cuyos montos no coincidan con el de la operación real.
- En disimulación real – ocultamiento malicioso relativo a cosas y cualidades de éstas - ; ocultar mercancías o efectos gravados o productores de renta.
- En alguna maniobra, artificio o cualquier otra forma de engaño; por ejemplo, llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos; todos ellos, con el propósito de inducir en error a la Administración Tributaria.

5. **El Error:** la similitud, la ocultación, los artificios, las maniobras o los engaños deben tener aptitud y entidad suficiente para inducir en error a la víctima; esto equivale a influir de alguna manera en la falsa noción que alguna persona tiene sobre algo y ello se logra, no sólo haciendo surgir el error, sino también fortaleciendo o reforzando el que ya existía, o impidiendo que la víctima salga de él.

En el caso de la defraudación fiscal, el engaño debe ser idóneo para confundir razonablemente al Fisco; por ello, el error del contribuyente que considera que un acto está gravado por determinado impuesto, cuando en verdad está sujeto a otro gravamen, sin que haya simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, no constituye defraudación.

6. **El Provecho Injusto:** en cuanto a la obtención del enriquecimiento indebido, se dice que es injusto, ilegítimo, por cuanto consiste, en un lucro a que el autor o un tercero no tenía derecho; lucro que según el Código Orgánico Tributario debe ser superior o dos mil unidades tributarias (2000 UT)

7. **El Daño:** No sólo basta para que se configure el delito de defraudación tributaria, la verificación de medios engañosos, la inducción en error a la Administración Tributaria, la obtención de ese enriquecimiento indebido superior a 2000 UT, es decir, tiene que haber disminución de los ingresos tributarios para que haya defraudación, ya que, el ilícito se consuma en el momento en que se opera el perjuicio patrimonial derivado de la evasión del tributo. No basta la simple ejecución de maniobras con el propósito de evadir sin que se logre el fin perseguido, por tanto, no se admite la tentativa ni la frustración.

Ese daño es de carácter patrimonial, puesto a que se ve reflejado en la Administración Tributaria por la declaración del tributo al cual ésta tenía

derecho, desde el mismo momento en que se verificó el hecho imponible y nació la obligación tributaria para el contribuyente o responsable.

8. **El Dolo:** es la intención de cometer el ilícito y causar un daño.

La defraudación tributaria es un delito fiscal doloso – incumplimiento doloso de la obligación sustantiva -, ya que, los medios idóneos para causar el error a la Administración Tributaria son empleados con la voluntad e intención de obtener un provecho y generar un perjuicio patrimonial.

Está referido a la intención del sujeto activo, es decir, al dolo del autor. De la simple lectura de la norma del Art. 116 COT, se infiere que estamos en presencia de un delito doloso, que exige el ánimo de defraudar, el cual para la concepción Neokantiana que ubica a la legislación venezolana, tal elemento representa la culpabilidad; el Derecho Penal Moderno lo ubica como el aspecto subjetivo del tipo penal. Cualquiera que sea la posición, se refiere a la exigencia de probar la intención, lo que no es otro que lo previsto en el Art. 61 del Código Penal, independientemente de las dificultades que conlleva, debe ser estudiado por ser un tipo doloso, donde no existe la posibilidad de una defraudación culposa, no solo porque no lo prevea la ley, sino porque es incompatible con la naturaleza del delito.

Es de hacer ver que pese a que el tipo estudiado en la ley especial no remita en forma expresa al Código Penal, puede darse el supuesto que converjan la defraudación del Art. 116 del COT, además de la falsedad documental, bien

sea según el Art. 464 o 465 del Código Penal, deberá acumularse las sanciones tributarias, conforme a la ley penal general.

El autor del delito de defraudación tributaria debe “conocer y querer” que, mediante el empleo de los medios desplegados, la evasión del pago del tributo y el disfrute indebido de beneficios fiscales se causa un perjuicio patrimonial al Fisco, conociendo igualmente que su acción es susceptible e idónea para generar error en la Administración Tributaria.

Por tanto, la defraudación tributaria descarta toda posibilidad de comisión culposa, ya que se entiende que existe ánimo de defraudar con el uso de falsedades, artificios o anomalías sustanciales en materia tributaria, totalmente opuesta a la negligencia, imprudencia, impericia e inobservancia de órdenes. Por eso, si la aparente conducta engañosa se debe a error o a cualquier circunstancia que borre la intencionalidad, el hecho deja de ser punible a título de defraudación.

El dolo fiscal ha señalado la jurisprudencia, participa de la misma naturaleza jurídica que el dolo civil y el dolo penal, pero difiere de ellos en cuanto a sus consecuencias, por lo que es necesario apreciar la conducta del presunto infractor analizando la totalidad de las circunstancias del hecho.

Según el Legislador Tributario se consideran indicios de defraudación, entre otros los siguientes:

- a) Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
- b) No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
- c) Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
- d) Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de renta.
- e) Utilizar dos o más números de inscripción o identificación del contribuyente falso o adulterado, en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
- f) Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos
- g) Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
- h) No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables en los casos en que los exija la ley.
- i) Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios
- j) Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imposables, o no se proporcione la documentación correspondiente.

l) Producir, fabricar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripciones que las leyes especiales establecen.

ll) Fiercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas.

m) Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales para fines distintos de los que correspondan.

n) Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.

o) Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicción de baja imposición fiscal.

Las sanciones aplicadas a este delito son las siguientes:

La defraudación tributaria es penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años - cuyo término medio es tres (3) años y nueve (9) meses -, aumentada de la mitad a dos terceras partes cuando ésta se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja

imposición, conocidas como “ paraísos fiscales”; es decir, que esta pena se verá agravada por el hecho de ocultar maliciosamente inversiones ejecutadas en los denominados Paraísos Fiscales donde por los beneficios que ofrecen las ganancias son elevadas.

Pero, si la defraudación se ejecuta mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien (100) unidades tributarias, ésta será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años. La pena es aquí severa, porque existen dos agravantes:1.- la obtención de devoluciones o reintegros de tributos, intereses, sanciones y recargos, sin tener derecho a ellos alegando hechos falsos; y 2.- la disminución o anulación de la carga impositiva del contribuyente, perjudicando al Fisco de esa manera.

Estas sanciones – establece el Art. 58 del COT – una vez impuestas no estarán sujetas a prescripción. Es decir, que una persona que sea condenada por defraudación fiscal, ya no puede estar unos años en el exterior esperando a que prescriba la pena, porque siempre podrá ser encarcelada al regresar a Venezuela.

Cabe destacar, que el Párrafo Unico del Art. 116 del COT establece, que a los efectos de determinar la existencia del delito con base a la cuantía señalada, según el Código, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación

o devolución cuando el tributo se liquide por año, como ocurre en el impuesto sobre la renta.

Pero, si se trata de tributos que se liquidan por periodos inferiores a un año o tributos instantáneos, como sería el caso del Impuesto al Valor Agregado, se sumarán todas las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año y el total determinará la cuantía.

Si se analiza el concepto en detalle, la defraudación tributaria puede ser un delito de acción o de omisión. Por su parte, los coautores, cómplices y cooperadores del delito, en principio, habrán de recibir el mismo tratamiento punitivo que el autor principal.

En este orden de ideas y a título de ejemplo, quien no emite las facturas correspondientes pudiera ser imputado del delito de defraudación tributaria por omisión, así como lo sería quien acepta una factura que no coincide con la operación real.

La defraudación en materia tributaria es penada con prisión de seis meses a siete años (cuyo término medio es de cuarenta y cinco meses, o bien, de tres años y nueve meses) aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando ésta se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, conocidas como “paraísos fiscales”.

Entonces, si la defraudación se ejecuta mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias, ésta será penada con prisión de cuatro a ocho años.

Por otra parte, para determinar la existencia del delito con base a la cuantía señalada, según el Código, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, como sería el caso del Impuesto al Valor Agregado, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.

La comparación entre un delito previsto en el Código Penal con la Ley Especial Tributaria, permite que surjan nuevas interrogantes, como si se justifica el tipo del Art. 116 del COT, existiendo el delito de estafa en el Código Penal, o si el verbo rector es similar o disímil en ambos tipos, inclusive si puede existir defraudación bajo la conducta de omisión.

En cuanto a la segunda interrogante se visualiza de la lectura del Art. 116 del COT que la conducta descrita en la norma es similar al tipo de estafa, lo que permite que el tipo sea ubicado como un tipo de "acción", ya que exige una conducta positiva por parte del sujeto activo, lo que conlleva a otro problema de dogmática penal, en cuanto a la defraudación omisiva, la cual en principio no pudiera existir por lo arriba descrito, pese a ello, al leer los

indicios de la defraudación, vemos conductas omisivas que sirven de sustento al tipo del Art. 116 del COT.

De lo anterior se tiene como ejemplo el no llevar libros, supuesto que por si solo es una infracción fiscal, mas no un delito ya que por si mismo no genera una acción positiva que afecte el bien jurídico, es decir, que si bien los indicios del Art. 117 del COT permiten la defraudación por omisión, tal omisión por si sola no es delito, sino que se requiere que la conducta omisiva del sujeto sea engañosa y capaz de inducir en error.

Es decir, debe probarse el ánimo de defraudar además que se produzca el daño, caso contrario estaríamos en presencia de un ilícito tributario meramente formal y por tal sancionado en vía administrativa y no penal (Art. 103 COT).

Pareciera más una representación de una forma de política criminal efectuada por el Estado ante la inexistencia de conciencia fiscal. Así mismo, se infiere que tal ilícito según la conducta es un tipo de resultado, ya que se caracteriza además de la conducta del sujeto que la misma provoque un resultado, en este caso el enriquecimiento indebido del sujeto activo y el perjuicio del fisco.

El delito de defraudación Tributaria es una norma penal en blanco ya que requiere remitirse a la norma tributaria para conocer el tributo de que se trata, el cual debe determinar el mandato infringido y cuantificar así el

enriquecimiento indebido, lo que genera la existencia de una condición de procedibilidad.

Tal afirmación genera dificultad en lo referente a la irretroactividad de la ley fiscal, puesto que al complementarse con el tipo fiscal, el cual es variable, la variabilidad podría causar que conductas fraudulentas no sean punibles por la aplicación retroactiva de la ley.

La excusa absolutoria prevista en el Art. 115 del COT, solo abarca a la defraudación tributaria aunque sea cometida con otro hecho punible.

La existencia de un monto mínimo como condición objetiva de punibilidad en este tipo delictivo es importante en lo que respecta al dolo y al error, ya que si el dolo genera el conocimiento de todos los elementos del tipo y el monto es un elemento, el error con respecto a esta cifra excluiría el dolo.

Al efectuar una comparación con la estafa respecto a este tipo, se infiere que la primera se aplica sobre cualquier monto, no así la defraudación que nace a partir de 2000 Unidades Tributarias, tal incompatibilidad en vez de generar que estos sean ilícitos distintos y ambos se justifiquen, genera el del COT la afectación al bien jurídico tutelado, ya que al igual que la estafa debería ser castigado desde una unidad tributaria.

Asimismo se debe dejar ver que al asimilar la estafa con la defraudación, se observa que aquella es un delito de lesión, la víctima lesiona su patrimonio lo que no se compagina con el 116 del COT.

Pese a lo desarrollado, pareciera que el fin del legislador en el delito de defraudación en vez de generar conciencia fiscal y obtener mejor incriminación, ha sido lo contrario, puesto que no se requiere querer engañar para dejar de pagar, existen conductas omisivas mas dadas a la realidad cotidiana que están excluidas de su carácter penal ante la carga de la prueba por ser un tipo doloso.

La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción

Los agentes de retención o percepción son responsables directos en razón del ejercicio de una función pública, o por razón de sus actividades privadas, las cuales deben entregar o participar de alguna forma en la entrega de una suma de dinero, que en principio correspondería al contribuyente-, con la posibilidad de detraer una cantidad que luego ingresará a la orden del Fisco.

Los agentes de percepción, por su parte son los que por su profesión, oficio o función se hallan en condiciones de recibir una suma de dinero del contribuyente, a cuyo monto originario debe adicionársele el tributo que también se depositará a la orden del Fisco.

En suma, el agente de retención es quien entrega dinero al contribuyente y de esos fondos extrae el impuesto; y el agente de percepción es quien recibe dinero del contribuyente y le suma el importe del impuesto a ingresar por la operación en la cual interviene.

Estos sujetos pasivos de los deberes tributarios no representan al contribuyente, sino que obran por expresa disposición legal tendiente a evitar la evasión fiscal, facilitar la percepción de los tributos en su fuente, que se deriva de la potestad tributaria del Estado y obligados a colaborar con la Administración Tributaria en la recaudación anticipada de impuestos.

La sanción aplicada a este delito es:

Este ilícito tributario se sanciona con prisión de dos (2) a cuatro (4) años, cuyo término medio es de tres (3) años y, que al igual que la defraudación tributaria, las penas una vez impuestas, no están sujetas a prescripción.

Es importante hacer mención textual del artículo 118 del Código consagra que:

Quien con intención no entere las cantidades retenidas percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, será penado con prisión de dos a cuatro años.

Al igual que en el caso de la defraudación, este tipo de infracción, enmarcada en los delitos relativos a la apropiación indebida, requiere que exista dolo, así

como la obtención de un enriquecimiento indebido en beneficio propio o de un tercero a expensas del Fisco, mas no existe una base cuantitativa mínima.

Tanto en el caso de la defraudación, como en el de los delitos relativos a los agentes de retención y percepción, la acción penal se extingue 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 días hábiles de notificada la Resolución Culminatoria del Sumario. Dicho beneficio no es procedente en los casos de reincidencia.

De la definición de éste delito se desprende que para que se configure deben darse los siguientes elementos:

1. **Conducta:** el verbo rector que contiene el 118 COT es el que con intención no entere cantidades dentro del plazo y obtenga un enriquecimiento indebido- lo que permite ubicar este tipo penal dentro de la clasificación como un delito de resultado, dado que exige una conducta por parte del sujeto activo (de no enterar dinero dentro de un plazo y produzca como consecuencia un enriquecimiento indebido) por tanto es un delito de acción, ya que exige una conducta positiva del autor (retener o percibir).

2. **Objeto:** El bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado, de allí que el valor protegido por este tipo penal, además de la Hacienda Pública, es la conciencia colectiva; convirtiéndose el mismo en un delito pluriofensivo. Tal

elemento permite identificar este tipo como de lesión, por cuanto se requiere que exista un menoscabo al bien jurídico protegido, ya que al retener o percibir debe obtener el enriquecimiento ilícito.

3. **Sujeto:** en cuanto al victimario, es la persona que realiza el verbo rector (percibir o retener las cantidades de los contribuyentes responsables o terceros). El sujeto activo del delito permite identificar si el tipo es común o especial, y el que se analiza constituye un tipo especial, en virtud que se exige una determinada cualidad dada la necesidad de la existencia de la relación jurídica tributaria. En cuanto a la víctima: es el sujeto pasivo, es decir, el titular del bien jurídico protegido, en este caso la administración del Estado ya que no requiere el sujeto sobre el cual recae la conducta.

Lo antes descrito, permite precisar el aspecto subjetivo del tipo, que para el Código Penal Venezolano, está representado en la culpabilidad, la cual no es otra que el dolo; es decir, estamos ante un tipo doloso, donde debe demostrarse la intención conforme al contenido del Art. 61 del Código Penal.

La precisión de los elementos del tipo, permite aducir:

a.-Pese a que este delito puede ser colocado dentro de la clasificación de los tipos penales, no constituye la justificación fáctica del mismo.

b.-Se ha precisado que tal conducta pudiera ser más efectiva como ilícito formal ante la dificultad de lograr no solo probar el dolo, sino generar que el

mismo sea efectivo y la no movilización del aparato jurisdiccional ante la falsa creencia que el Ius Puniendi del Estado puede lograr una cultura de cargas fiscales que no se nos ha enseñado.

Según Wefe (2004, 232) este delito constituye un tipo de evasión fiscal. El mismo exige que se pruebe que el responsable tributario se apropie intencionalmente de las cantidades retenidas o percibidas (enriquecimiento indebido)

Tiende a ser confundido, según el mismo autor, con un ilícito tributario de naturaleza administrativa como es el previsto en el 103 del COT (ilícito formal) que no es más que la violación al Derecho Tributario formal, manifestado en los mecanismos administrativos de control de cumplimiento de obligaciones tributarias.

Es en el orden de la secuencia que la autora se pregunta si era necesario elevar esta conducta a delito o pudiera verse satisfecho con la intervención netamente administrativa por parte del Estado; si el art 118 COT representa un uso abusivo del Derecho Penal o responde al orden Constitucional.

La divulgación o el uso personal o indebido de información confidencial en materia tributaria.

Este ilícito se encuentra previsto y regulado en el Art. 119 del Código Orgánico Tributario (2001) de la siguiente manera:

Artículo 119: Los funcionarios o empleados públicos; los sujetos pasivos y sus representantes; las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente revele, divulgue o haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, serán penados con prisión de tres (3) meses a tres (3) años.

Es indudable que la divulgación o utilización de ciertas informaciones pueden vulnerar, poner en peligro o afectar posiciones competitivas, lo cual crece considerablemente cuando se trata de la Administración Pública, no sólo por la compleja trama de intereses que pueden estar en juego y que pueden afectar incluso la política estatal desplegada en relación con los más diversos objetivos, sino porque la conducta que aquí se sanciona penalmente puede ser un poderoso medio de enriquecimiento ilícito.

Por otra parte, es evidente que en un área donde se manejan y conducen intereses del Estado, y donde se considera al sector público como un espacio y oportunidad para valerse de mecanismos para el enriquecimiento, resulta pertinente el salvaguardar la información confidencial de este sector, a través de los mecanismos establecidos en las leyes para la regulación e inclusive para la sanción del susodicho ilícito que tiende a menoscabar los derechos e intereses de la Nación, por la vendimia de información que un trabajador perteneciente a este sector público – llámese funcionario o empleado público o cualquier otra persona-, pretenda divulgar.

Reconociendo de antemano la difícil comprobación de este tipo de comportamiento por parte de cualquier sujeto, se debe aplaudir la acción por parte del Legislador por crear e insertar las primeras barreras en este nuevo texto legal y tratar de prevenir posibles y futuros hechos punibles.

Este ilícito se sanciona con prisión de tres (3) meses a tres (3) años – cuyo término medio es de un (1) año, siete (7) meses y quince días-, dicha sanción prescribe por el transcurso de un tiempo igual a la condena, para el cual su cómputo del término de la prescripción se contará desde el día en que quedó firme la sentencia, o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzando a cumplirse; y la misma se interrumpe por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo, la cual comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquel que se produjo la interrupción.

Este ilícito es una de las novedades del Código Orgánico Tributario y a criterio de la autora, un ilícito que se justifica dada la inexistencia de normas que protejan los intereses de las personas que están obligadas a proporcionar información que le ha sido requerida legalmente, dando paso a la protección de la confidencialidad si se toma en cuenta el bien jurídico protegido.

Su análisis deviene de la estructura del tipo penal en general en lo atinente a:

1. Conducta: que hace mención al verbo rector (revele, divulgue o haga uso personal o indebido...). Es un tipo que según este elemento se ubica en

los de mera actividad, a que se perfecciona con la sola conducta del autor, al punto que la norma señala que afecte o no. Siendo pues un delito de acción, porque exige una conducta positiva del sujeto activo como revelar directamente.

2. El Bien Jurídico: el derecho del contribuyente a la confidencialidad. La información confidencial del contribuyente al ser divulgada puede poner en peligro su posición competitiva. No obstante su descripción lo ubica en un tipo de peligro ya que solo implica un riesgo para el bien jurídico, específicamente, peligro en abstracto, ya que la sola conducta del sujeto es un peligro ponga o no en peligro el bien jurídico, solo en riesgo.

3. En cuanto al sujeto, se identifica claramente que en cuanto al victimario, estamos en presencia de un delito especial, porque exige una determinada cualidad del autor.

Al respecto se infiere que pese a que esta conducta si esta justificada en su ámbito dentro del Derecho Penal, el legislador no tomo en consideración las consecuencias que pudiera generar las mismas para el patrimonio del Estado y lo tipifica en forma temerosa y vaga, reflejo de ello es la pena que le prevé sin tomar en cuenta la distinción de quien divulgue la información confidencial.

En resumen, los funcionarios o empleados públicos, los sujetos pasivos y sus representantes, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que

directa o indirectamente revele, divulgue o haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, serán penados con prisión de tres meses a tres años.

Se debe tener presente que todos los datos y documentos solicitados por la Administración Tributaria al contribuyente, son confidenciales, por esta razón su divulgación está sancionada con pena restrictiva de libertad, a fin de salvaguardar incluso la seguridad personal del contribuyente.

Situación actual de la imputación de Delitos Tributarios

De igual forma, en el aspecto procesal penal tributario, las penas serán impuestas por distintos órganos, en función del tipo de penas que se impongan. Como es ya clásico en las formulaciones positivas del Derecho Penal Tributario, las sanciones que no son penas restrictivas de libertad serán impuestas por la Administración Tributaria, sin perjuicio del control jurisdiccional posterior que sobre ella ejerza, en virtud de los recursos de nulidad que pueden ser ejercidos por los sujetos pasivos de tales penas en contra de los actos administrativos que las determinen.

Por otra parte, las penas privativas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, los cuales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 334, serán los tribunales penales ordinarios, hasta tanto se cree la

jurisdicción especial penal tributaria y siguiendo las directrices del Código Orgánico Procesal Penal.

A este respecto, el Código contiene, finalmente, una disposición especial en materia de beneficios en el proceso penal adicional o sustitutiva de las que regulan el supuesto en el Código Orgánico Procesal Penal. Se trata de la suspensión condicional de la ejecución de la pena privativa de libertad, la cual procederá, según el Código Orgánico Tributario en el artículo 93, Párrafo Único, "cuando se trate de infractores no reincidentes, atendiendo las circunstancias del caso y previo el pago de las cantidades adeudadas al Fisco", medida que quedará sin efecto en el caso que el condenado reincida en la comisión de hechos punibles fiscales.

En todo caso, en cuanto a la efectiva aplicación de las penas restrictivas de libertad en los delitos tributarios, puede decirse que se encuentran en desuso. Es decir que los delitos tributarios tipificados en el COT, no son en la realidad aplicados.

Ello puede ser por diversos motivos tales como la falta de creación de fiscalías especializadas. Por otra parte los organismos encargados investigar los hechos que pueden encuadrarse en el delito tributario son órganos administrativos tributarios que no se especializan en el proceso penal.

Al respecto se llevó a la práctica la aplicación de una entrevista estructurada a la Abg. Yanina Karabin, Juez de la Corte de Apelaciones

Penal del Estado Lara y Presidenta del Circuito Judicial Penal del Estado Lara, con la finalidad de conocer exactamente la situación actual real de la imputación penal de delitos tributarios, para así darle cumplimiento a uno de los objetivos propuestos en la investigación. Se muestra cuadro de unidad de análisis de los resultados obtenidos.

ENTREVISTA EN EL CIRCUITO JUDICIAL PENAL DEL ESTADO LARA	
PREGUNTAS	RESPUESTAS
1.- De acuerdo a su conocimiento, ¿quien sanciona los delitos?	R: Los Tribunales Penales.
2.- ¿Existe dentro del Circuito Judicial Penal del Estado Lara, la imputación de delitos tributarios que poseen penas restrictivas de libertad?	R: No hay.
3.- ¿Cuál cree usted que es el motivo principal de la inexistencia de alguna imputación por este tipo de delitos?	R: La falta de fiscalías especializadas ubicadas en sitios estratégicos donde puedan percibir la comisión de algunos de los tipos penales tributarios.
4.- ¿Qué opinión le merece la aplicación del derecho punitivo al derecho tributario?	R: Estoy de acuerdo siempre que previamente se concientice a la ciudadanía sobre la necesidad del pago de los tributos y así actualizarlos con respecto a la existencia de hechos que pueden ser considerados irregulares y pueden conllevar a determinada sanción.

Sobre este particular, queda evidenciado dentro del análisis de esta entrevista, que en los Tribunales penales del país se desconocen causas de imputación de delitos tributarios con penas restrictivas de libertad; asimismo,

aunque la experta se manifiesta a favor de la aplicación del derecho punitivo al derecho tributario, se acepta la ausencia de los mecanismos adecuados para poder aplicar de acuerdo a los principios constitucionales vigentes una pena restrictiva de libertad por la comisión de delitos tributarios, lo que no lo hace en la realidad procedente.

Extinción de la acción penal y de la ejecución de la pena en el Derecho Penal Tributario.

El derecho del Estado para ejercer el ius puniendo no es eterno, inmutable y absoluto. Como todo derecho subjetivo estatal, el ius puniendo está sometido a limitaciones, algunos de ellos tienen especial aplicación respecto de la determinación del momento en que (i) el Estado ya no pueda perseguir al sujeto activo del ilícito para la imposición de la pena; y (ii) el Estado, una vez impuesta la pena, proceda a ejecutarla en cabeza del sujeto. Reduciéndolo terminológicamente, en cada caso de la extinción de la acción penal o de la extinción de la ejecución de la pena.

Contrario a lo que pudiera suponerse, las instituciones de la extinción de la acción penal y de la extinción de la ejecución de la pena no obedecen la lenidad legislativa, o a una concesión con la delincuencia. Sus fundamentos científicos parten de varias ideas fundamentales, resumibles en las causales que para su procedencia recoge el Código Penal y el Código Orgánico Tributario, además de la propia Constitución.

La primera es que, si bien el Derecho Penal procura el restablecimiento de la paz social perturbada por el hecho dañoso, no por ello es menos cierto que, a medida que pasa el tiempo, ese daño va aminorando sus efectos, hasta que el bienestar social, por si mismo, se recupera. Por otra parte, es posible que el perdón de un hecho determinado, aun cuando delito, genere en el cuerpo social una mayor paz que si se aplica el castigo con todo su rigor. Igualmente, - y en aplicación directa del principio de personalidad de la pena, si la pena o el proceso que tienda a su aplicación no puede “trascender de la persona condenada”, entonces la desaparición física de aquel que personalmente cometió el hecho punible hace nugatorio cualquier esfuerzo para determinar su responsabilidad en la comisión del hecho punible, o bien para hacer que pague por el delito cometido.

Por lo tanto, una razón humanitaria abona a lo expuesto. Si la persecución del autor del hecho punible se extendiese per secula seculom, sea para determinar su responsabilidad o para hacer cumplir la pena impuesta, se sobredimensionaría el Derecho Penal en una manera que no se corresponde con su verdadera naturaleza.

En la generalidad de los casos, los hechos punibles de tipo tributario, no revisten un daño de una gravedad tal, que la paz social no sea susceptible de recuperarse. En consecuencia, el principio general y así ha sido consagrado por los principales tratados internacionales en la materia es que la acción

penal siempre debe extinguirse, ya que tal extinción comporta un derecho humano del agente.

En este sentido, el Código Orgánico Tributario consagra, taxativamente, las causales por las cuales se extinguen la acción penal y la ejecución de la pena. Respecto de las primeras, el Código resume las causas de extinción de la acción penal en cuatro: (i) la muerte; (ii) la amnistía; (iii) la prescripción; (iv) las demás causas de extinción de la acción tributaria consagradas en el Código.

En cuanto a las normas sancionatorias rige el principio general de aplicación sólo hacia el futuro, por tanto las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario sólo podrán ser castigados con base en el Código Orgánico Tributario del año 1994.

En tal sentido, la vigencia de las normas sancionatorias del nuevo Código Orgánico Tributario habría que hacer la siguiente distinción:

1°. Norma derogatoria de la sanción indirecta de pérdida de la deducción para impuesto sobre la renta por incumplir deberes de retener y enterar el impuesto (artículo 342) cuya vigencia es a partir del 18 de octubre de 2001.

2°. Normas relativas a ilícitos y sanciones restrictivas de libertad cuya entrada en vigencia será después de transcurridos 360 días continuos de la publicación del COT, es decir a partir del 3 de octubre de 2002.

3°. Resto de las normas sancionatorias entran en vigencia 90 días continuos contados a partir de la publicación del COT, es decir a partir del 16 de enero de 2002.

Justificación de la aplicación del derecho punitivo al derecho tributario

Se plantea la cuestión de qué función corresponde al Derecho Penal en el área tributaria, en el sentido de que misión o cometido se le atribuye. La concepción más tradicional de la pena ha sostenido la necesidad de asignarle la función de retribución exigida por la justicia, por la comisión de un delito tributario. Responde a la arraigada convicción de que el mal no debe quedar sin castigo y el culpable debe encontrar en él su merecido. Ello se ha fundado en razones religiosas, éticas y jurídicas.

Sin embargo, es correcto señalar la necesidad de que la pena guarde una cierta proporcionalidad con el delito, más de ello no se deriva la validez de la teoría retributiva. La proporcionalidad puede concebirse como un límite que debe respetar el ejercicio de la función punitiva, y que como tal límite no fundamente la necesidad de esta función, sino que, al revés, la restrinja. Es así como en el caso de los delitos tributarios, se considera que la pena contemplada para los ilícitos analizados no es proporcional con el hecho, ya que si se revisan los distintos delitos que poseen el beneficio de una medida cautelar sustitutiva o restrictiva de libertad, se contraponen con esta

exorbitancia de señalar como ilícitos tributario sancionados con penas privativas de libertad.

Es expresivo, en este sentido, el ejemplo de Maurach (2002; p.56) que se declaraba abiertamente favorable a una concepción retribucionista de la pena “desvinculada con todo fin”, y, sin embargo, iniciaba el estudio sobre la pena afirmando: “Existe unanimidad en que la justificación de la pena reside en su necesidad. Una sociedad que quisiera renunciar al poder punitivo renunciaría a su propia existencia”. Y, sobre todo, defiende la idea de retribución contra los ataques que le reprochan vacuidad de fines preventivos, afirmando que precisamente esta ausencia de fines utilitarios “despliega efectos social-psicológicos de una extensión y trascendencia superiores a los de los efectos propios de los fines de prevención”, lo cual “concuera con las exigencias de intimidación”. Es decir, la retribución es concebida aquí como el mejor método de prevención.

No obstante, mientras las teorías absolutas o de la retribución parten, en su sentido estricto, de que la pena debe imponerse para realizar la justicia, sin que hayan de tomarse en consideración otros fines de utilidad social, las teorías de la prevención asignan a la pena la misión de prevenir delitos como medio de protección de determinados intereses sociales. Se trata de una función utilitaria, que no se funda en postulados religiosos, morales, o en cualquier caso idealistas, sino en la consideración de que la pena es necesaria para el mantenimiento de ciertos bienes sociales. La pena no se

justificaría como mero castigo del mal, como pura respuesta retributiva frente al delito (ya) cometido, sino como instrumento dirigido a prevenir delitos futuros.

De acuerdo con esto, para Feuerbach, (1999; p.116) en efecto, la pena sirve como amenaza dirigida a los ciudadanos por la ley para evitar que delincan. Esto es, opera como “como coacción psicológica” en el momento abstracto de la incriminación legal. La ejecución de la pena sólo tiene sentido, en esta construcción, para confirmar la seriedad de la amenaza legal.

Es así como en relación al estudio de la pena en particular a imponerse por la comisión de delitos tributarios, se evidencia que la intimidación no es la única vía de la prevención general, sino también mediante la afirmación positiva del Derecho penal, lo que de alguna manera busca justificar el derecho punitivo sobre el tributario, más no se muestra como concordante y menos aún como aplicado en la realidad.

Los ilícitos penales tributarios se erigen en contra de las corrientes modernas del Derecho Penal que han aceptado que su uso constituye el fracaso de una política coherente del Estado frente al ciudadano, y en vez de atenuar el carácter eminentemente penalizador que debe tener el Derecho Penal Tributario, lo amplía con la existencia de tres ilícitos penales que poseen deficiencia legislativa; aunado a que su aplicación no induce por su inoperancia el cumplimiento voluntario por parte de los ciudadanos.

Si bien es cierto el Derecho Penal como actuación represiva por parte del Estado persigue la protección de intereses, valores de la sociedad, no le está dado cubrir otras funciones de las ramas del derecho, pensar lo contrario, sería pretender utópicamente la existencia de un Estado Social de Derecho y de Justicia, sin permitirle que este se expanda.

Las sanciones penales deben ser respaldadas por la realidad fáctica del país, así como también debe representar la última razón de intervenir el Estado, puesto que se requiere antes de su aplicación, la materialización de Políticas Sociales, económicas y criminales claras y precisas con carácter igualitario que permitan la gestión efectiva del gasto público, por tanto no podemos seguir conllevando el fracaso de adoptar medidas de otras realidades.

La autora comparte el criterio expuesto por Felix Hernández (2001,426), quien señala que “el COT posee una visión sancionadora y represiva, obviando el fin de la administración tributaria que no es otro que la recaudación ...” , pudiendo lograrse con mecanismos formales y materiales en vez de retroceder a la maximización del Derecho Penal.

La maximización del Derecho Penal, se opone a la tendencia moderna al Derecho Penal Mínimo sostenida por Ferrajoli entre muchos otros y que según el autor Reyes que establece que:

“El Derecho Penal y por ende la pena, deben constituir la última ratio entre los instrumentos de que dispone el Estado para garantizar la pervivencia de

la sociedad, debiendo implicar, como consecuencia lógica, que el derecho penal esté subordinado a la insuficiencia de los otros medios menos lesivos y restrictivos para el individuo de que dispone el Estado; luego entonces, la subsidiariedad, es una exigencia político-criminal que debe ser afrontada por el legislador."

Es decir, que según esta teoría el derecho penal debe ser utilizado sólo cuando el estado no tenga otros medios menos graves para el individuo. En el caso de los delitos tributarios se verifica que el legislador no aplicó este principio al sancionar las conductas ilícitas tributarias.

Por otra parte, si bien el COT vigente precisa en forma mas clara los ilícitos penales, ello no implica que estén justificados como en el caso de la Defraudación, que bien pudiera ser aplicado al tipo del art 464 Código Penal, y no la confusión de ilícito previsto en el art 116 COT, ya que poca factibilidad tendría en la práctica y en que en definitiva se obvia el problema en si de este tipo de delitos, que no es otra que la necesidad de concienciar a los ciudadanos a pagar por sus servicios públicos, a través de la contribución en las cargas públicas.

Existe una excesiva complejidad en cuanto a la redacción de las normas que contienen los ilícitos penales para conllevar en la práctica al desuso aunado a su poca efectividad.

Por tanto, compartiendo el criterio de Vicente Díaz (2006), mientras no exista una política criminal preventiva que eduque al ciudadano, el Derecho Penal Tributario “no dejará de ser una pieza inidónea que pueda llegar a conseguir un conductismo por miedo a la justicia pero nunca una maduración de la conciencia ciudadana.”

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Después de haber desarrollado analíticamente los objetivos propuestos en el estudio, la autora procede a enunciar algunas conclusiones conforme a los mismos.

1.- Sobre la definición y naturaleza jurídica penal de los delitos tributarios, se precisa:

- La naturaleza jurídica de los delitos tributarios ha sido motivo de grandes controversias doctrinales, y de allí la falta de concierto sobre la ubicación jurídica del derecho penal tributario. En la actualidad se puede distinguir en la teoría doctrinaria la posición de carácter penalista que asimila al ilícito tributario con el ilícito penal; es decir, como una acción típica, antijurídica y culpable, es decir un delito.

- Sobre este particular se precisa que los delitos que componen esos tres elementos antes expuestos, y sancionados con penas privativas de libertad, se definen como acciones u omisiones intencionales violatorias de normas tributarias que generan un dolo al Estado o Fisco Nacional, por lo que al infractor se le sanciona a través de la reclusión dentro de un recinto carcelario.

- En este sentido, citando el Código Orgánico Tributario (2001) se observa en el artículo 90 que las personas jurídicas responden penalmente por los ilícitos tributarios cometidos. Esto es a razón de penas restrictivas de libertad ejecutadas en sus directores, gerentes, administradores y/o representantes que hayan participado en la comisión del delito.

- En este orden de ideas, el COT precisa las sanciones aplicables en caso de la comisión de un ilícito tributario, donde señala la prisión como parte que muestra la Ley para castigar dicho delito.

- En base a lo descrito, se mencionan como delitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad, la defraudación tributaria, la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial. Estos delitos se encuentran tipificados en el Código Orgánico Tributario vigente.

- Las penas serán aplicadas o impuestas por el Tribunal correspondiente, para lo cual la Ley establece que los órganos judiciales tendrán la posibilidad de suspender la pena restrictiva de libertad cuando el infractor no tenga antecedentes sobre este mismo delito.

- Haciendo referencia a lo antes expuesto, se precisa que la privación o restricción de la libertad personal se presenta como la pena o sanción más gravosa que existe en la ley penal venezolana, ya que rompe con los

principios básicos establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y con el Código Orgánico Procesal Penal que promueve la libertad personal en casos en donde la sanción pueda ser reflejada a través de otros mecanismos legales, como la administrativa.

- En conclusión, se puede mencionar que en el Código Orgánico Tributario no existe la fuerza necesaria para llevar a cabo esta pena debido a la desproporcionalidad que existe entre sanción y el ilícito tributario y la falta o ausencia de facultad de la administración tributaria.

2.- De acuerdo a las conductas que constituyen delitos tributarios, se tienen:

- Son tres los ilícitos reconocidos por la Ley (COT) sancionados con penas privativas de libertad contenidos en la Ley. Son ellos la defraudación tributaria, la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción y tercero la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial.

- Se precisa entonces, en el artículo 116 la definición de la defraudación como la inducción en error a la Administración Tributaria, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, obteniendo para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

- De acuerdo con esta definición, los requisitos exigidos para que exista defraudación tributaria son: primero, el dolo, o la intención de cometer delito; segundo, la obtención de un enriquecimiento indebido en beneficio propio o de un tercero a expensas del fisco, y tercero, dicho enriquecimiento debe ser superior a dos mil unidades tributarias.

- En la defraudación tributaria no basta la simple intención de defraudar, sino que ese comportamiento intencional debe exteriorizarse en una acción antijurídica, la cual debe ir acompañada con un elemento material traducido en artificios, engaños maliciosos dirigidos a inducir en error a la Administración Tributaria, con el fin de causarle un daño.

- De modo que, el Legislador sanciona la defraudación tributaria, por la presencia del elemento subjetivo; es decir, el dolo; así como por el medio comisivo definitorio de la figura, por la obtención de un enriquecimiento indebido y por el resultado dañoso experimentado por la Administración Tributaria.

- La defraudación tributaria es penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años cuyo término medio es tres (3) años y nueve (9) meses, aumentada de la mitad a dos terceras partes cuando ésta se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición, conocidas como "paraísos fiscales"; es decir, que esta pena se verá agravada por el hecho de ocultar maliciosamente inversiones

ejecutadas en los denominados Paraísos Fiscales donde por los beneficios que ofrecen las ganancias son elevadas.

- Así pues, para que se configure la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción se requiere en definitiva los siguientes elementos: el sujeto activo del ilícito: Se refiere pues, a los agentes de retención ó los agentes de percepción que no enteren las cantidades retenidas o percibidas, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas; el sujeto pasivo del ilícito: Es la Administración Tributaria, quien experimenta una disminución en la percepción de los ingresos fiscales; el dolo o la intención de cometer el ilícito: El elemento subjetivo está dado por el dolo, y consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término; no obstante, la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo; el transcurso del tiempo: Es decir, que el impuesto no se ingrese en el referido plazo, independientemente de quien lo ingrese, si esto ocurre cuando debió hacerlo el agente de retención o percepción no hay materialidad para imputar el ilícito a dicho agente; el provecho injusto: Quinto y último elemento que implica la obtención de un enriquecimiento indebido propio o de un tercero a expensas del Fisco

- La divulgación o el uso personal o indebido de información confidencial en materia tributaria se encuentra prevista y regulada en el artículo 119 del Código Orgánico Tributario (2001).

- Es indudable, que la divulgación o utilización de ciertas informaciones pueden vulnerar, poner en peligro o afectar posiciones competitivas, lo cual crece considerablemente cuando se trata de la Administración Pública, no sólo por la compleja trama de intereses que pueden estar en juego y que pueden afectar incluso la política estatal desplegada en relación con los más diversos objetivos, sino porque la conducta que aquí se sanciona penalmente puede ser un poderosos medio de enriquecimiento ilícito.

- Este ilícito se sanciona con prisión de tres (3) meses a tres (3) años, cuyo término medio es de un (1) año, siete (7) meses y quince (15) días, dicha sanción prescribe por el transcurso de un tiempo igual al de la condena, para el cual su cómputo del término de la prescripción se contará desde el día en que quedó firme la sentencia, o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzado a cumplirse; y la misma se interrumpe por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo, la cual comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción.

3.- Con respecto a la situación actual de la imputación de Delitos Tributarios, se observa:

- Es importante tener en cuenta que en el aspecto procesal penal tributario, el organismo que imponga las penas se determinará según el tipo de pena que

se imponga, de acuerdo al Derecho Penal Tributario, las penas no restrictivas de libertad serán impuestas por la Administración Tributaria, y por otra parte, las penas privativas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones sólo podrán ser aplicadas por los tribunales penales ordinarios.

- En este sentido, las medidas de privación de libertad quedarán sin efecto según el artículo 93 del COT, "cuando se trate de infractores no reincidentes, atendiendo las circunstancias del caso y previo el pago de las cantidades adeudadas al Fisco" planteándose de esta forma una excusa absolutoria.

- De acuerdo al desarrollo de los objetivos y según opinión de la Abg. Yanina Karabin, Juez de la Corte de Apelaciones Penal del Estado Lara y Presidenta del Circuito Judicial Penal del Estado Lara, es preciso concluir que la aplicación de penas restrictivas de libertad en la comisión de delitos tributarios no se ejecuta en realidad, esto como consecuencia de la falta de creación de fiscalías especializadas, y aunado al hecho de que los organismos encargados investigar son órganos administrativos tributarios que no se especializan en el proceso penal.

- Si bien es cierto, que el Derecho Penal procura el restablecimiento de la paz social cuando esta ha sido perturbada por un hecho dañoso, es igual de cierto, que a medida que pasa el tiempo, ese daño va aminorando sus efectos, hasta que el bienestar social, por si mismo, se recupera. Entonces

por razones humanitarias, la acción penal siempre debe extinguirse, ya que tal extinción comporta un derecho humano del agente.

- Entonces, la pena no puede “trascender de la persona condenada”, en este sentido, el Código Orgánico Tributario consagra, las causales por las cuales se extinguen la acción penal y la ejecución de la pena. Respecto de las primeras, el Código resume las causas de extinción de la acción penal en cuatro: (i) la muerte; ya que la desaparición física de aquel que personalmente cometió el hecho punible hace nulo cualquier esfuerzo para determinar su responsabilidad en la comisión del hecho punible, o bien para hacer que pague por el delito cometido. (ii) la amnistía; una ley que establezca la no punibilidad de la acción cometida. (iii) la prescripción; cuando por razones de tiempo la penalización del delito prescriba (iv) las demás causas de extinción de la acción tributaria consagradas en el Código, tales como el pago de la deuda contraída con el Fisco por ejemplo.

- Así mismo, las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia del nuevo Código Orgánico Tributario sólo podrán ser castigadas con base en el Código Orgánico Tributario del año 1994.

4.- Sobre la Justificación de la aplicación del derecho punitivo al derecho tributario, se evidencia:

- Como consecuencia del desarrollo de este objetivo se tiene que es necesario que la pena aplicada guarde proporción con el delito cometido, ya

que si se revisan los distintos ilícitos analizados que poseen el beneficio de una medida cautelar sustitutiva o restrictiva de libertad, se considera que la pena expuesta no es proporcional con el hecho se contraponen.

- Esta proporcionalidad de la pena puede concebirse como un límite que debe respetar el ejercicio de la función punitiva, y que como tal límite no fundamenta la necesidad de esta función, sino que, al revés, la restringe. Entonces, la retribución es concebida aquí como el mejor método de prevención.

- Las teorías de la prevención asignan a la pena la misión de prevenir delitos como medio de protección de determinados intereses sociales. La pena no se justificaría como castigo, como respuesta retributiva frente al delito (ya) cometido, sino como instrumento dirigido a prevenir delitos futuros.

- La pena se utilizaría como amenaza legal en función de que los ciudadanos cumplan con sus deberes a cabalidad sin vulnerar las leyes y así evitar que delincan.

- Es así como en relación al estudio de la pena a imponerse por la comisión de delitos tributarios, se evidencia que la intimidación no es la única vía de prevención, sino también mediante la afirmación positiva del derecho penal de justificar el derecho punitivo sobre el tributario.

- Si bien es cierto el Derecho Penal como actuación represiva por parte del Estado persigue la protección de intereses, pues las sanciones penales deben ser respaldadas por la realidad fáctica del país, así como también debe representar la última razón de intervenir el Estado.

- La autora compartiendo criterios con Felix Hernández (2001,426), concluye que “el COT posee una visión sancionadora y represiva, obviando el fin de la administración tributaria que no es otro que la recaudación...”, por lo que considera que el Estado debe enfocar la mira hacia la maximización de mecanismos formales y materiales que vayan en función de la recaudación.

- El derecho penal debe ser utilizado entonces sólo cuando el estado no tenga otros medios menos graves para el individuo. En el caso de los delitos tributarios se verifica que el legislador no aplicó este principio al sancionar las conductas ilícitas tributarias.

- Por otra parte, si bien el COT vigente precisa en forma más clara los ilícitos penales, ello no implica que estén justificados como en el caso de la Defraudación que bien pudiera ser aplicado al tipo del art 464 Código Penal, y no la confusión de ilícito previsto en el art 116 COT, ya que lo se busca no es otra cosa que concienciar a la población a cumplir con sus responsabilidades tributarias.

Recomendaciones

En función de las conclusiones antes expuestas sobre el trabajo de investigación presentado, la autora sugiere algunas acciones para contribuir a las posibles mejoras de la problemática evidenciada. Son estas:

1.- De acuerdo al derecho constitucional de la libertad personal, y a los cambios y transformaciones generadas en la Constitución del 99 y en el Código Orgánico Procesal Penal, se recomienda al legislador una reforma al Código Orgánico Tributario en las disposiciones en donde establece que serán sancionados con prisión tres ilícitos tributarios referidos en el mismo Código. Una sanción administrativa es suficiente para castigar el delito tributario, ya que de acuerdo a estos principios fundamentales de la legislación venezolana, sólo los delitos más gravosos serán sancionados con penas privativas de libertad.

2.-Sería mucho más conveniente crear una conciencia tributaria firme en la población, que lleve como consecuencia un alto grado de cumplimiento por parte de los contribuyentes y un bajo grado de ejecución de estos ilícitos., para no tener que sancionar a nadie bajo el sistema penal.

3.- Se sugiere a los juristas y expertos en la materia difundir la necesidad existente de analizar detalladamente los ilícitos tributarios mencionados durante el trabajo de investigación, con el fin de poder exponer cambios en función de la eliminación de la sanción penal a estos delitos.

4.- Se recomienda a los Tribunales Penales del país y a la Administración Tributaria, dar a conocer las causas por las que hoy en día no se imputan delitos tributarios mediante informe dirigido a la Asamblea Nacional con el fin de considerar la posibilidad de realizar una reforma al COT sobre las sanciones a aplicar a estos ilícitos tributarios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arteaga, S. (1997) **La Responsabilidad en el Código Penal venezolano**. Caracas Venezuela: Editorial UCAB.
- Balestrini, M. (2001). **Como se elabora el proyecto de investigación**. Caracas: Editorial Consultores asociados BL.
- Bautista, J. (2001). **El Impuesto y el contribuyente**. Caracas Venezuela: Editorial Cuerpos legis.
- Bavaresco, A. (1994). **Proceso Metodológico en la Investigación**. Caracas Editorial Melvin, s.r.l.
- Belsunce, H. (1985). **La Acción Judicial en el proceso penal**. Caracas Venezuela: Editorial Trillas.
- Best, W. (1999). **Investigación Científica**. España: Editorial Kira.
- Blanco, A. (2002). **Estudios sobre el Código Orgánico Tributario 2001**. Venezuela. Editorial Livrosca.
- Borges, C. (1999). **Principios Penales en el Código Orgánico Tributario**. Caracas. Universidad central de Venezuela.
- Código Orgánico Tributario**. (2004).
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. (1999)
- Crespo, R. (2002) **Aplicación del Principio de la Legalidad Penal a los ilícitos Tributarios, generado por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los reglamentos a las leyes tributarias**. Especialista en Derecho Penal de la Universidad Fermín Toro. Barquisimeto (Venezuela)

- Díaz, Vicente. (2002). **Derecho Penal Tributario**. Ediciones UCV.
- Feuerbach, L. (1999). **Filosofía del delito**. México: Editorial Prentice Hill.
- Fonrouge, G. (1993). **El ilícito Tributario**. España: Editorial Andalucía.
- Fraga, L. (2003). Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario. **101 Revista de Derecho Tributario**. Legis
- Franco, M. (2003) **Responsabilidad Penal**. Caracas Venezuela: Ediciones Temis.
- García, B. (1985). **Derecho Tributario Penal**. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- Goldschmidt, R. (2003), **Infracción fiscal y las sanciones del Estado**. España: Ediciones Uno, C.A.
- Grisanti, A. (1985). **Tributos e Impuestos**. Buenos Aires Argentina: Ediciones Temarios legales.
- Guasp, J. (2004). **Pruebas en el proceso legal**. Buenos Aires Argentina: Ediciones Luz celeste.
- Hernández, F. (2001). **Compendio de sentencias sobre delitos tributarios**. Caracas. Venezuela. Ediciones Tecni Iuris.
- Hernández, S. (1999). **Metodología de la investigación**. México. Editorial Mc Graw Hill.
- Hurtado, P. (2002) **Concepciones de la Responsabilidad Penal**. Caracas Venezuela: Editorial Cuerpos Legis.
- Márquez, J. (1997). **Aspectos metodológicos para la realización de una investigación**. Caracas Venezuela: Ediciones Globo, C.A.

- Maurach, R. (2002). **Teoría del delito**. Derecho penal, parte general I, teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Buenos Aires Argentina: Ediciones Jus Navigandi. 7 edición.
- Modolell, J. (2002). **La Problemática del error en materia penal tributaria**. Caracas Venezuela: Ediciones Centro Gumilla.
- Montilla, J. (2001). **Impuestos y la nación**. Colombia: Editorial Ruiseñor, c.a.
- Nikken, P. (2004). **La Administración Tributaria**. Bogotá Colombia: Ediciones Derecho y leyes.
- Ramírez, T, (1999). **Proyecto de Investigación**. Caracas. Editorial Limusa.
- Rangrel, M. (2002) **Defraudación Tributaria, definición y naturaleza**. Caracas Venezuela: Editorial Centro Gumilla.
- Reyes Santana, C. **Derecho Penal Mínimo**. México: Editorial tepantlató.
- Rosales, A (2003) **“Las infracciones tributarias y las sanciones complementarias según el Código Orgánico Tributario”** Trabajo presentado como requisito para optar al título de Abogado de la Universidad Bicentennial de Aragua. Turmero (Venezuela).
- Sáinz F. (2002). **Infracciones Tributarias y sus penalizaciones**. Bogotá Colombia: Ediciones Divino Niño.
- Sánchez, E. (2003) **Responsabilidad Penal Tributaria en las Compañías anónimas en los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de Libertad, tipificados en el Código Orgánico Tributario**. Especialista en Derecho Penal de la Universidad Fermín Toro. Barquisimeto (Venezuela)
- Schvvaiger, K. (2001). **Infracciones fiscales y el delito. Naturaleza y sanciones**. España: Editorial Andalucía.

Soler, S. (2001). **Las acciones judiciales. Origen y clasificación.** Buenos Aires Argentina: Editorial Sol.

Tamayo y Tamayo (1999). **Metodología de la Investigación científica.** Bogotá Colombia: Editorial Limusa.

Tiedemann, K. (2003). **Derecho Penal económico.** España: Editorial Andalucía.

Van der Velde, I. (2001). **In Memoriam.** Caracas. Universidad Central de Venezuela.

Vegas, R. (1999) **El Derecho Punitivo y sus aplicaciones.** Caracas Venezuela: Ediciones Universidad Central de Venezuela.

Villegas, H. (2005). **El Impuesto, incumplimiento de obligaciones y sanciones.** Bogotá Colombia: Editorial León.

Weffe, C (2004). **El Ilícito Tributario. Naturaleza Jurídica.** Caracas Venezuela: Ediciones Paredes.

Whittingham, E. (2005). **Las Pruebas en el Proceso Tributario.** Bogotá Colombia: Editorial Temis, c.a.

Zornoza, J, (1992) **El Sistema de infracciones y sanciones tributarias.** España, Editorial Civitas.