

**Revisión de la actuación del Estado Venezolano ante actos ilícitos
cometidos por contribuyentes de impuestos.**
**REVIEW OF THE PERFORMANCE OF THE VENEZUELAN STATE TO UNLAWFUL ACTS
COMMITTED BY TAXPAYERS**

Alba HIGUERAY * Angel HIGUERAY **

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo analizar los criterios utilizados en las sentencias de los recursos contenciosos tributarios del Tribunal Contencioso Tributario de la Región Los Andes. La investigación reviste mayor importancia en el contexto actual en el que el estado pretende obligar a las cooperativas a pagar impuestos, lo cual parece una contradicción con la Constitución Nacional y un reto para el presente estudio. El mismo es de tipo documental, con diseño bibliográfico, analizando toda la información disponible, lo cual permitió concluir que los criterios de las sentencias de recursos contenciosos tributarios del Tribunal en referencia sobre los ilícitos materiales en el año 2009 se ajustan a derecho, que todos los procedimientos se han cumplido de acuerdo a la normativa y que las decisiones están sustentadas en la legislación vigente y en jurisprudencias venezolanas, contribuyendo tal situación a fortalecer el Sistema tributario Venezolano y avanzar al desarrollo sostenible del país. Se recomienda a los contribuyentes seguir usando esta vía cuando crean violados sus derechos y a la Administración Tributaria, que cumpla con lo establecido en el Código Orgánico Tributario para el sustento de sus actuaciones. Así se abriría una alternativa para reparos ante reclamos por impuestos de las cooperativas y otros contribuyentes.

Palabras Claves: Ilícitos tributarios—
Recurso contencioso tributario- Venezuela

ABSTRACT

This study aimed to analyze the criteria used in the judgments of the resources tax litigation Tax Dispute Court of the Region Los Andes. The research is framed as a documentary research, with bibliographical design, analyzing all the information available mainly through arrays and chips, which led to the conclusion that the criteria of the judgments of tax litigation resources Court reference material illegal in 2009 fit right, that all the procedures have been fulfilled according to the rules and that decisions are grounded in the law and in Venezuelan jurisprudence, contributing this situation to strengthen the Venezuelan tax system and advance the sustainable development of the country. Taxpayers are recommends to continue using this way when they believe their rights violated and the Tax Administration, which complies with the provisions of the Tax Code to support their actions.

Keywords: Tax illicit materials. Resource tax litigation. Tax system Venezuela

RECIBIDO: 21.04.2015 / ACEPTADO: 23.07.2015

* Abogada. Profesora de la Universidad Nacional Experimental "Rafael María Baralt". Estudiante de la Especialidad en Mercantil mención Recursos Humanos, por la Universidad de Los Andes, Trujillo, Venezuela. Telf. +58-412-3360129. halbat@hotmail.com .

** Doctor por la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (ULPGC). Profesor Asociado del Núcleo Universitario "Rafael Rangel", Universidad de Los Andes, Trujillo, Venezuela. Tlf: +58-416-1756607. anahigo@ula.ve

INTRODUCCIÓN

En Venezuela antes de la década de los 90, el sistema tributario era llevado por la Dirección de Renta del Ministerio de Hacienda; luego en el año 1994 se crea el Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT). Al inicio el sistema tributario estaba compuesto por el Impuesto sobre la Renta y los Impuestos sobre Aduanas, licores, cigarrillos entre otros; los cuales proporcionaban pocos recursos al Fisco Nacional; en esa época Venezuela se mantenía con los recursos originados por el impuesto petrolero y la evasión fiscal se estimaba en aproximadamente un 60%. Venezuela era considerada como un país rentista.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela(1999) en su artículo 133 se dispone que todos los ciudadanos a través del pago de sus tributos, deben contribuir al mantenimiento del Estado; en este sentido es un deber del contribuyente para con el Estado. Pero también ordena la Constitución que el sistema tributario procurara el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos. Por lo que se considera justo que el contribuyente pague sus tributos ya que estos llevarán a mejorar su calidad de vida. Este cumplimiento de sus obligaciones tributaria tiene relación con la conciencia ciudadana.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos por parte de quienes están jurídicamente obligados a contribuir asumiendo una conducta fraudulenta u omisiva de las disposiciones legales, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir con sus funciones básicas.

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en este sentido se mencionaran los criterios más comunes que originan el incremento de este efecto. En este sentido, se cita a la carencia de una conciencia tributaria por una parte y por la otra un sistema tributario poco transparente (Las Heras, 2001).

En este sentido Hernández, C. (1998:89) hace referencia a que la conciencia tributaria que ha implantado el SENIAT "...ha despertado en el ánimo de los contribuyentes, tanto la obligación por cumplir, como el derecho a defenderse, cuando las circunstancias lo exigen..."; aspecto importante para llegar a la tan ansiada cultura tributaria del venezolano; por lo cual se requieren reglas claras y administración de justicia ciega y una actuación ética y justa de los funcionarios que integran la Administración Tributaria. En este sentido cada quien debe actuar con responsabilidad en la Relación Jurídica Tributaria.

Pero el no cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente lleva consigo unas sanciones, bien sea pecuniarias, de acción o relativas a la restricción de la libertad. En Venezuela tales acciones son ejecutadas de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, (2001) y las diferentes normativas tributarias y son ejecutadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). La acción de este último ha sido muy activa en los últimos tiempos aplicando una serie de sanciones a los contribuyentes, viéndose en la necesidad los contribuyentes de emplear los recursos de que disponen de acuerdo a la normativa vigente para reclamar sus derechos cuando consideren que dicha actuación no se ajusta a la realidad de los hechos o que sientan que sus derechos están siendo violados.

Tales recursos se pueden ejercer por vía administrativa: la Revisión de Oficio, el Recurso Jerárquico y el Recurso de Revisión por una parte, o bien acudiendo al Recurso Contencioso Tributario. En las tres primeras es la misma Administración Tributaria la que tomará la decisión con respecto al recurso; en cambio, en el contencioso es un árbitro imparcial quien tomará la decisión sobre el acto. Este último fue lo que motivó la realización de este trabajo, que tiene como objetivo general Analizar los criterios de las sentencias de recursos contenciosos tributarios del Tribunal Contencioso Tributario de la Región Los Andes sobre los ilícitos materiales en el año 2009.

Esto llevará consigo que los ciudadanos, los abogados, la comunidad en general, y porque no, la Administración Tributaria conozca sus deberes y derechos. Ya que conociendo la forma de actuación del Sujeto Activo y de los sujetos pasivos, se puede lograr una mejora en el Sistema Tributario Venezolano.

La presente investigación es de tipo descriptiva y documental. Los datos en estudios fueron conseguidos de material bibliográfico y de Internet sobre las actuaciones del SENIAT; así como las normativas tributarias vigentes en Venezuela y de las decisiones del Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes durante el año 2009. Toda esta información fue analizada en forma rigurosa para determinar la conexión entre la actuación del SENIAT y los medios utilizados por este último para ejercer su legítima defensa.

Para cumplir con el objetivo, este trabajo se estructuró de la siguiente manera: primero se presenta una revisión del marco conceptual sobre Ilícitos tributarios, sanciones tributarias y Recurso contenciosos tributario. Luego se presentan los resultados y su análisis. Por último se muestran las conclusiones a las que se llegaron.

ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Con los ilícitos tributarios existe un dilema para situarlo en una materia específica, pues son las ramas de Penal, Administrativo y la Autónoma o Tributaria que se contienden esta atribución. La primera establece que toda transgresión a la ley sancionada con fin represivo es parte del derecho penal sin tomar en cuenta que la norma sustantiva violada sea de naturaleza de Civil, Mercantil, Administrativo, entre otras. De tal forma que el incumplimiento de una norma jurídica de contenido tributario es para esta corriente una acción típica, antijurídica y culpable, un delito *latu sensu*.

El autor Sainz de Bujanda, citado por Moya (2004), considera que la única diferencia existente entre las infracciones que se encuentra contenidas en el Código Penal y las de otras leyes es de tipo formal y que la infracción tributaria es considerada, debido a sus propios elementos estructurales, idénticas a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento jurídico sanciona con una pena.

A diferencia de ésta, existe la corriente Administrativa, la cual considera que los ilícitos tributarios son infracciones administrativas sancionadas por la Administración Pública, y son definidos como la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar estatal o público.

En la controversia existente, entre la adjudicación de los ilícitos tributarios en las corrientes Penalista y Administrativista, una nueva rama se genera, la del Derecho Penal Administrativo. En ella estos ilícitos se constituirían como el incumplimiento de los deberes de los particulares con la Administración castigándose con una sanción, debido a interrumpe o entorpece la actividad estatal y el incumplimiento de las obligaciones tributarias traerían como consecuencia directa una lesión a los intereses administrativos, afectando indirectamente el orden social y el bien común. En consecuencia la finalidad del Derecho Penal Administrativo es eliminar las trabas para la protección y resguardo del bien jurídico tutelado como lo es la cosa pública y su buen orden.

La Teoría Tributaria o Autónoma tiene entre sus defensores a Giuliani Fonrouge (1993: 630) que establece que el ilícito tributario se encuentra "...en un plano distinto del ilícito común, de manera que no son aplicables a su respecto los principios generales del Código Penal"; esto se debe a que los ilícitos tributarios se rigen por sus propias normas, distintas a las demás ramas del derecho y solo de manera supletoria serán aplicados los principios generales del derecho penal común, y eso sería

en los casos cuando la ley tributaria omite regular un aspecto del orden sancionatorio siempre y cuando los principios penales por aplicar no sean contrarios a los principios específicos del derecho tributario.

De tal forma puede decirse que el ilícito tributario son las acciones u omisiones que atentan o quebrantan una norma establecida en el COT, las cuales pueden incurrirse de manera culposa o dolosa. Los ilícitos se clasifican en: a) formales, b) relativos a especies gravadas y fiscales, c) materiales; y d) los sancionados con penas restrictivas de libertad.

En el Artículo 99 del COT se define los ilícitos formales como aquellos que se originan por el incumplimiento, por parte del contribuyente o responsable, de los deberes establecidos en ella. El incumplimiento de los deberes formales existe con la omisión o acto destinado a ello realizado por los sujetos pasivos para violentar las normas contenidas en el COT: a) Inscribirse en los registros exigidos; b) Emitir o exigir comprobantes; c) Llevar libros o registros contables o especiales; d) Presentar declaraciones y comunicaciones; e) Permitir el control de la Administración Tributaria; f) Informar y comparecer ante la misma; y g) Acatar las órdenes de la Administración Tributaria.

Por otra parte, los ilícitos Relativos a Especies Gravadas se encuentran tipificados en el artículo 108 del COT. En resumen son: a) Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización; b) Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas de régimen aduanero especial; c) Expende sin autorización especies fiscales o sin haber renovado la autorización; d) No estar autorizado para producir, comercializar o expender especies gravadas, así como para modificar o transformar las especies gravadas; e) Circular, comercializar, distribuir o expender de especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o producción, así como las de procedencia ilegal o estén adulteradas, o que carezca de valor facial; f) Comercializar o expender especies gravadas sin los soportes previstos en la Ley, o que estos sean falsos o alterados; o que carezcan de especies fiscales o éstos sean falsos o alterados, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria; g) Expende especies gravadas a entes no autorizados para su comercialización; h) Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

En lo que respecta a los ilícitos materiales, se encuentran definidos en la Sección Segunda del Título II del COT; estos son: a) El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones; b) El retraso u omisión en el pago de anticipos; c) El incumplimiento de la obligación de retener o percibir; y d) La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

En lo que respecta a los Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad se encuentran definidos en la Sección Cuarta del Título II del COT, cabe mencionar el Artículo 116 de la referida norma que define la Defraudación como aquellos sujetos que "...que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, superior a dos mil UT...". Dentro de ellos se encuentran: a) La defraudación tributaria; b) La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción; y c) La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que pueda o afecte 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.

El artículo 117 del COT considera indicios de defraudación: a) Declarar cifras o datos falsos, u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; b) Ocultar mercancías o efectos gravados; c) Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones; d) Aportar informaciones falsas; y e) Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la Ley, como imponibles, o no se proporcione los documentos correspondiente.

SANCIONES TRIBUTARIAS

Ahora bien el cometer o incurrir en uno o más ilícitos tributarios trae como consecuencia la aplicación de una sanción las cuales pueden ser: a) prisión; b) multa, c) clausura del establecimiento, d) revocatoria o suspensión de licencias, e) inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, y f) comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo (artículo 94 del COT).

Se entiende por prisión, siguiendo a Cabanellas de Torres (1997), la cárcel u otro establecimiento penitenciario donde se encuentran los privados de libertad; ya sean como detenidos, procesados o condenados a una pena privativa de libertad más grave y larga que la de arresto e inferior y en consecuencia es más benigna que la de reclusión. En materia tributaria, la Administración Tributaria no esla encargada de imponer dicha sanción por no corresponderle, pues ésta es solo facultad del Derecho Penal.

En caso de su aplicación, la Administración Tributaria lo remite a la jurisdicción penal ordinaria con su respectivo expediente cuando presuma la comisión del hecho punible, notificándosele al Ministerio Publico para que le dé curso al caso. Y en el caso de las personas jurídicas también

responde por la pena privativa de libertad en el cual serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito (artículo 90 del COT). Ahora bien, de acuerdo al artículo 317 de la Carta Magna, cuando se trate de funcionarios públicos la pena a establecer será el doble de la pena.

Al contrario de la prisión, la multa "... es una pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso o delito, o por contravenir a lo que con esta condición se ha pactado (Osorio; 2002; 632); y se considera una de las más comunes sanciones utilizada por el SENIAT a la hora de castigar a los que contravengan la ley. Por otra parte, la Clausura del Establecimiento es el cierre temporal, parcial o definitivo de un comercio propiedad de una persona natural o jurídica la cual ha cometido un ilícito tributario; esta sanción será aplicada por el ente recaudador de tributos.

Con la Revocatoria o suspensión de licencias se deja sin efecto o se suspende la licencia de una persona natural o jurídica para que continúe con su actividad comercial o prestando sus servicios; es una decisión tomada por la Administración Tributaria y su actuación está establecida en los artículos 108 cuando estipula que los que incurran en los delitos tipificados en el numeral 5 y 6 se le dará suspensión de la actividad respectiva hasta tanto se obtengan las renovaciones o autorizaciones necesarias. En caso de reincidencia, se revocará el respectivo registro y autorización para el ejercicio de la industria o el expendio de especies fiscales o gravadas.

Los que incurran en los numerales 7, 8 y 9 del artículo 108 del COT, en caso de reincidencia, se suspenderá, hasta por un lapso de tres (3) meses, la autorización para el ejercicio de la industria o el expendio de especie gravadas, o se revocará la misma, dependiendo de la gravedad del caso. Por otra parte la Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones se encuentra descrito en el artículo 89 del COT que establece que se inhabilita el ejercicio de la profesión a los profesionales y técnicos participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria.

Finalmente dentro de las sanciones con que cuenta la Administración Tributaria se encuentra el Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo; que no es más que la retención o apropiación de todos aquellos instrumentos que sirvieron como medio para la consecución de un ilícito tributario; y se encuentra establecida en los artículos 108 del COT cuando estipula que los que incurran en los delitos tipificados en el numeral 1 se comisarán los aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción, materias primas y especies relacionadas con la industria clandestina; los descrito en el numeral 2, se

le comisarán las especies gravadas. Los que incurran en el numeral 3 se le comisarán las especies fiscales; mientras que los que incurran en los numerales 7, 8 y 9les serán decomisadas las especies gravadas.

En lo que se refiere a las sanciones pecuniarias, estas se encuentran definidas en el artículo 99 del COT, cuando define los ilícitos formales como aquellos que se originan por el incumplimiento, por parte del contribuyente o responsable, de los deberes establecidos en ella. Esta sanción depende del ilícito, y el monto es establecido en Unidades Tributarias (UT), que van desde 25 UT hasta 2.000 UT; esta última se causa por no presentar la Declaración del Impuesto. Los parámetros por cada sanción se incrementan dependiendo de la gravedad del ilícito y por las infracciones cometidas.

Las diferentes sanciones tipificadas para los ilícitos Relativos a las Especies Gravadas de acuerdo a lo establecido en el COT van desde 25 UT hasta un máximo de 350 UT, dependiendo de la gravedad del ilícito y que en cuantía son superiores a las de los Ilícitos Formales.

Las sanciones por los ilícitos materiales, de acuerdo a lo establecido en el COT no tienen un monto fijo, sino que van de acuerdo al impuesto o anticipos omitidos o dejados de enterar. No obstante, si el contribuyente mediante acción u omisión, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25 %) hasta el doscientos por ciento (200 %) del tributo omitido; a lo que hay que agregar la sanción establecida en el artículo 116 del COT. En el caso de no enterar lo retenido, pudiera ser considerado un delito con pena de restricción de libertad, de acuerdo al artículo 118 del ya tantas veces mencionado COT.

En el COT del 2001, se incorpora, por primera vez en Venezuela, las sanciones con penas restrictivas de la libertad. La prisión puede ir de 3 meses hasta 7 años; siendo la defraudación fiscal es la que con mayor cantidad de tiempo en prisión es sancionada. De acuerdo al artículo 120 del COT el proceso penal que se instaure con ocasión de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, no se suspenderá en virtud de controversias suscitadas en la tramitación de los recursos administrativos y judiciales.

Ahora bien cuando se apliquen sanciones, que oscilen entre dos límites, de forma supletoria se aplicara el término medio, conforme a lo previsto en el Artículo 37 del Código Penal en concatenación con el artículo 81 del COT.

En lo que respecta a la pena de restricción de libertad, ésta podrá ser aumentada, de la mitad a dos terceras partes, siempre o cuando el contribuyente o responsable, incurra en cualquiera de los supuestos previstos en el Artículo 116 del COT. Cuando esta defraudación se por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 UT), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

Ahora bien, de acuerdo a González (2007) el primer contribuyente sancionado con pena de restricción de libertad fue Jorge Luis Negrón Serge, presidente de la Constructora Costa del Lago S.A, por la comisión del delito de defraudación tributaria. Decisión que fue llevada por la jueza Elida Ortiz del Tribunal Segundo de Juicio del Circuito Judicial Penal del estado Zulia. El infractor fue condenado a 3 años y 9 meses, prevista en los artículos 116 y 117 del COT, además del artículo 16 del Código Penal venezolano.

RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El recurso contencioso tributario es definido por el Diccionario Espasa Jurídico como la "Vía judicial para reclamar actos de la administración tributaria". Por su parte Villegas (2002, 453) define el proceso tributario como "... él conjunto de actos coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, cuyo fin es que una controversia tributaria entre partes (litigio) sea decidida por una autoridad imparcial e independiente (juez) y que esa decisión tenga fuerza legal (cosa juzgada)". En Venezuela el Recurso Contencioso Tributario tuvo su origen con la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1996 a través del Recurso Contencioso Fiscal.

Este recurso es un medio de impugnación ordinario y autónomo en vía jurisdiccional, el cual procede contra los Actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que lesionen los derechos personales y directos de los contribuyentes.

Los actos emanados por la Administración Tributaria pueden ser recurridos de manera jerárquica o directamente por la vía jurisdiccional sin necesidad de haberse interpuesto primeramente el recurso jerárquico. Tal como opina Moya (2004; 485) "Es un proceso de anulación y de plena jurisdicción, ya que el Juzgador no solo se limita a anular el acto recurrido si es procedente, también conoce de fondo del asunto, el cual puede anular, modificar o reforma".

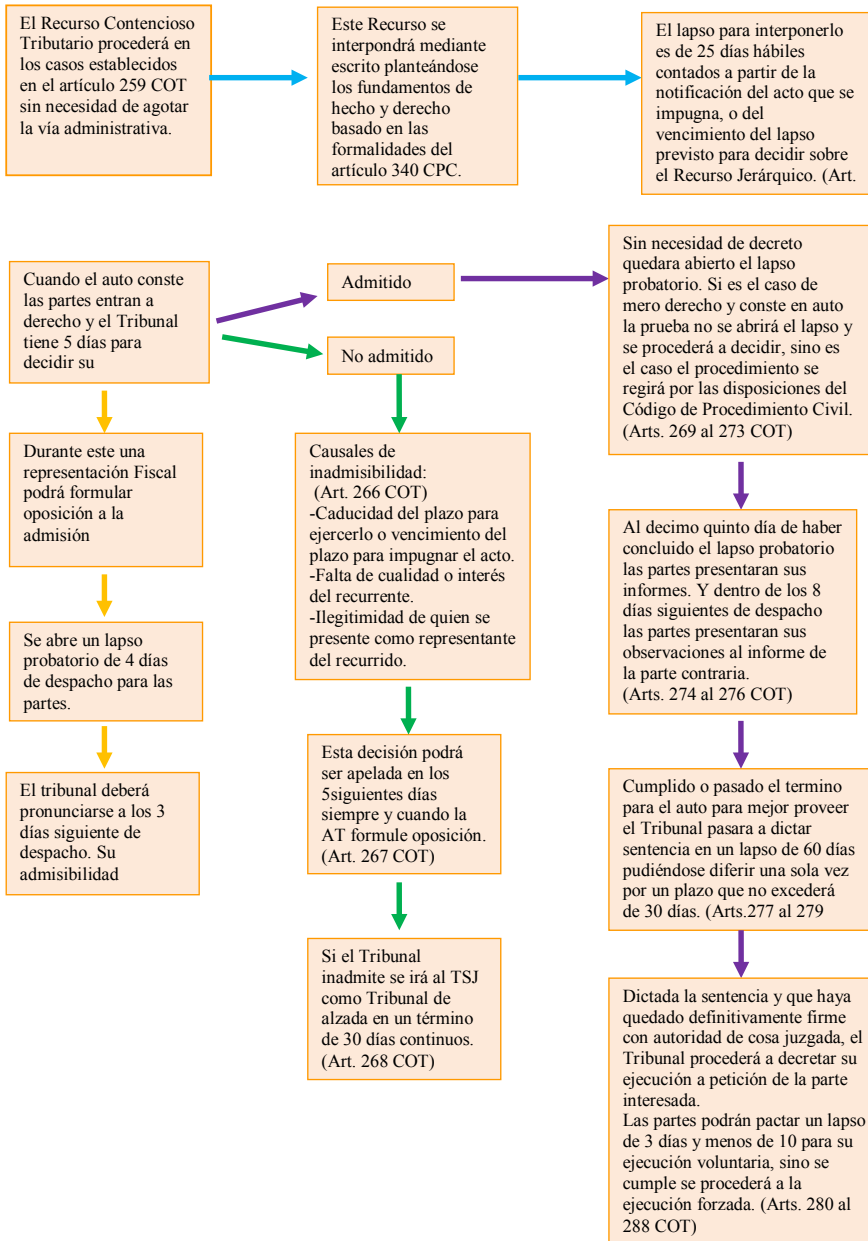
Es necesario hacer notar que el proceso contencioso tributario se diferencia notablemente del procedimiento tributario, ya que el primero posee un carácter jurisdiccional, en el sentido que va a ser realizado y decidido por una autoridad imparcial e independiente como es la figura del

juez, es decir este va a estar en frente o encima de las partes; por su parte en los procedimientos administrativos tributario quien toma las decisiones es la propia Administración Tributaria, y por tal motivo dicha decisión no va a ser imparcial ni independiente ya que esta va a ser parte la controversia.

El recurso contencioso tributario se debe interponer directamente mediante escrito razonado ante el Tribunal Contencioso Tributario o en su defecto ante un Juez del domicilio fiscal del contribuyente, el cual en los cinco (5) días siguientes deberá remitirlo al Tribunal competente. El plazo que se tiene para interponer este recurso es de veinticinco (25) días continuos contados a partir de la notificación del acto que se impugna o transcurridos los sesenta (60) días continuos para decidir el Recurso Jerárquico. Una esquematización del proceso contencioso tributario de acuerdo al COT (2001) se puede apreciar en la Figura 1.

Al interponerse este recurso no se suspenden los efectos del acto impugnado, pero si la parte interesada se lo solicita al tribunal podrá decretar una medida de suspensión parcial o totalmente los efectos del acto, siempre y cuando su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, y contra esta decisión la parte recurrida podrá interponer un recurso de apelación.

Gráfico 1. Procedimiento del Recurso Contencioso de acuerdo al COT



Fuente: Código Orgánico Tributario (2001). Elaborado por Higuerey e Higuerey

RESULTADOS Y ANÁLISIS

Para el año 2009, un total de 907 decisiones fueron tomadas en el Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región Los Andes (ver Cuadro 1), el mayor porcentaje se engloban en el grupo de otros, el cual abarca Admisión de Recurso, Admisión de prueba y aclaratoria de sentencias. También se aprecia que una gran cantidad de actuaciones del este Tribunal se han dado por sentencias de Ilícitos formales, con un 16,61% y de suspensión de efecto y Juicio facultativo en 3º y 4º orden de importancia.

Cuadro 1. Distribución de las decisiones del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009

Tipo de Sentencias	Cantidad de Sentencias	Porcentaje
Sentencias ilícitos formales	147	16,21
Sentencias de Ilícitos materiales	8	0,88
Suspensión de efecto	66	7,28
Juicio ejecutivo	43	4,74
Amparo cautelar	6	0,66
Medidas cautelares	2	0,22
Otras	635	70,01
Total	907	100

Las actuaciones del Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región Los Andes, por sentencias de ilícitos materiales, objeto de este estudio han sido muy inferiores, en comparación con las demás actuaciones; por cuanto durante el año objeto de estudio, solo 8 actuaciones fueron dadas en este rubro.

Es conveniente recordar la descripción de los ilícitos materiales en los artículos 110, 112, 113 y 114 del COT, cuyas acciones son: Omisión del pago de anticipos al que está obligado; el retraso en el pago de los anticipos a que está obligado el contribuyente; el incumplimiento de la obligación de retener o percibir por parte de aquellos expresamente responsables de acuerdo a los referidos tributos; y la obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

En lo que respecta a las actuaciones del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes, en cuanto a la suspensión de efecto, se observa que esta ha tenido un uso considerable, llegando incluso a apreciarse una gran cantidad en el mes de mayo. En esta actuación se da la suspensión de los

efectos del acto administrativo emanado por la Administración Tributaria y que es una medida provisoria, incidental y de carácter previo, lo cual supone que sólo está destinada a detener momentáneamente la eficacia del acto recurrido.

De acuerdo a lo anterior, se podría afirmar que estas actuaciones del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes, vendrían a suspender los actos administrativos del SENIAT y que podría considerarse un beneficio al contribuyente por cuanto sus derechos están siendo protegidos en espera de una nueva decisión firme por parte del tribunal.

En cuanto a las sentencias por juicio Ejecutivo en el Juzgado Superior Tributario de la Región Los Andes durante el año 2009, al igual que las de suspensión de efecto se aprecia un uso moderado, siendo su mayor frecuencia en el mes de Abril con nueve (9) sentencias.

Se observa que solo ocho (8) acciones del contribuyente estuvieron dirigidas a impugnar actos por ilícitos materiales que es la materia de esta investigación. Una descripción de ellas se encuentra en el Cuadro 21, apreciándose que las tres cuartas partes corresponden a personas jurídicas, una a persona natural y la otra a una sucesión. En lo que respecta a la parte recurrida, se encuentra la República Bolivariana de Venezuela como sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria.

Cuadro 2. Descripción de las sentencias por ilícitos materiales del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009

Fecha	N° de Expediente	N° de Sentencia	Recurrente	Recurrido
26-01-2009	1514	021-2009	Edil Arnaldo Guerrero Zambrano.	República Bolivariana de Venezuela
13-04-2009	1434	236-2009	Zapateria Claudia Moda C.A.	República Bolivariana de Venezuela
16-04-2009	1384	259-2009	Carbones Industriales Los Andes C.A. (CAR-BOIANCA).	República Bolivariana de Venezuela
01-07-2009	1749	472-2009	Sociedad Mercantil Supermercado Premium, C.A.	República Bolivariana de Venezuela
05-08-2009	1634	586-2009	Sociedad Mercantil Constructora Zamar C.A.	República Bolivariana de Venezuela
06-08-2009	0574	595-2009	Omaira Elena de León Viuda de Prato.	República Bolivariana de Venezuela
ND	1770	ND	Fábrica de Tabacos Gato Negro	República Bolivariana de Venezuela
27-10-2009	1936	783-2009	Sociedad Mercantil Constructora Zamar C.A.	República Bolivariana de Venezuela

ND: No Disponible

Los objetos de las Resoluciones Administrativas Recurridas en el proceso contencioso tributario, por ilícito material se destaca la omisión del impuesto y la determinación de los intereses moratorios, como las resoluciones mayormente recurrida; ocupándose en una menor acción recurrida lo correspondiente a los impuestos a pagar, todo esto destacado en el artículo.

ANÁLISIS DEL PROCESO CONTENCIOSO

Ahora bien, en el Cuadro 3 se puede apreciar un resumen de los alegatos de la parte Recurrente, apreciándose que dentro de los alegatos más coincidentes se encuentra el procedimiento utilizado por el SENIAT, bien sea para la determinación de los impuestos, actualización monetaria para las sanciones. Cabe resaltar que una de ellas alegó la inconstitucionalidad del procedimiento de actualización monetaria por ajuste por inflación que la Administración Tributaria emplea para la determinación de las multas e impuestos.

Cuadro 3. Alegatos de la parte Recurrente en las sentencias por ilícitos materiales del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009

Nº de Expediente	Alegatos de la parte Recurrente
1514	<ul style="list-style-type: none"> - Solo ha incurrido en el ilícito de omitir los ingresos - Falta de alegatos de motivación en planilla - Nuevo cálculo de los intereses moratorios.
1434	<ul style="list-style-type: none"> - Recepción de una constancia de notificación para liquidación de Impuesto sobre la Renta - No se ha omitido el pago de impuestos, - Recepción de otra notificación por concepto del impuesto correspondiente que fue cancelado
1384	<ul style="list-style-type: none"> - Interpuso un recurso administrativo ante la Administración Tributaria pero no tuvo respuesta - Se realizó efectivamente el pago del tributo omitido así como la multa - Existe una diferencia a favor del contribuyente

1749	<ul style="list-style-type: none">- Arguye de la validez de las Resoluciones de Imposición de Sanción y Liquidación de Intereses Moratorios,- El procedimiento fue aplicado erradamente- La Administración Tributaria incurrió en un vicio de falso supuesto
1634	<ul style="list-style-type: none">- No se encuentra de acuerdo con el procedimiento de actualización monetaria por efectos de inflación- Se encuentra en total desacuerdo con el cálculo de los intereses moratorios.
0574	<ul style="list-style-type: none">- Violación de los requisitos de forma,- Existe un vicio en la motivación por omisión de las razones de hecho de la decisión- No se describió ni especificó la clase, calidad o características de los activos.- No se dice donde o porque estableció la vida útil.- Violación de los requisitos del Artículo 152 Ordinal 7° del Código Civil por errónea interpretación, y de los artículo 156 y 164 ejusdem por falta de aplicación.- Violación de los artículos 71 y 85 del COT
1770	<ul style="list-style-type: none">- Insuficiente motivación- No se citó en el acto administrativo impugnado ninguna norma de derecho establecido en la ley, el reglamento o cualquier otra norma de rango sublegal- Violación al principio de irretroactividad de la ley- Vicio de inconstitucionalidad de la actualización monetaria por efectos inflación- Vicio de inconstitucionalidad del cálculo de los intereses moratorios.
1936	<ul style="list-style-type: none">- Que el procedimiento que se utilizó no es el procedente- Se le violo el debido proceso- Hay falso supuesto

Por otra parte se encuentran los alegatos utilizado por la República para la defensa de los juicios; todos ellos fundamentado que su procedimiento de acción de fiscalización, verificación, están basados en lo establecido por el COT; procedimientos éstos muy distintos y que la Administración Tributaria pudiese efectuarlos cumpliendo con la normativa para proteger los intereses de la República; en cuanto a la determinación de los impuestos y sus consecuentes multas, todo se debe a la falta de comprobantes por parte de los contribuyente para la justificación de los cálculos realizados.

En referencia al alegato una recurrente, en cuanto a la inconstitucionalidad de la actualización tributaria, la República presentó como alegato que era una interpretación propia del contribuyente y que éste no era competencia de este tribunal, ya que se trata de un Recurso de Interpretación, competencia exclusiva del máximo tribunal de la República

Cuadro 4. Alegatos de la República en las sentencias por ilícitos materiales del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009

N° de Expediente	Alegatos de la República
1514	<ul style="list-style-type: none"> - Los ingresos netos gravables superan la base de exención de acuerdo - Se procedió a abrirle un procedimiento de fiscalización basado en el artículo 131 numeral 1 del COT
1434	<ul style="list-style-type: none"> - En el procedimiento de fiscalización se evidenció la falta de soporte para la totalidad de la rebaja solicitada y como consecuencia surge la diferencia de impuesto no cancelada y se sanciona de acuerdo al artículo 97 del COT en concordancia, con el Artículo 37 del Código Penal,
1384	<ul style="list-style-type: none"> - Unos créditos fiscales no fueron descontados del monto pagado por concepto de tributo - Que el reintegro o recuperación de tributos se hace por un procedimiento especial establecido en los artículos 200 y siguientes y que es cuando la decisión de la administración tributaria sea de negatoria cuando el juez pueda decidir sobre tales circunstancias (artículos 206 y 207 COT), y éste no es el caso .

-
- | | |
|------|---|
| 1749 | <ul style="list-style-type: none">- Se revisó la declaración y el pago del impuesto al valor agregado observándose que la parte recurrente incurrió en la comisión de los ilícitos formales establecidos en el COT.- Se procedió a realizarle la imputación de pago y liquidación de la diferencia de impuesto resultante. |
|------|---|
-
- | | |
|------|---|
| 1634 | <ul style="list-style-type: none">- Se emitió correctamente la solicitud de sanción y el contribuyente atendió el emplazamiento que se le hizo en el cual acepto el reparo y pago el tributo omitido, tal como lo establece el artículo 111 del COT y se le determinaron los intereses moratorios |
|------|---|
-
- | | |
|------|--|
| 0574 | <ul style="list-style-type: none">- La contribuyente intenta un recurso de interpretación de su propia manifestación de voluntad ante un tribunal incompetente para ello que resulta una prueba ilegal por tratarse el Recurso de Interpretación una competencia exclusiva del máximo tribunal de la República- El método empleado que la Administración Tributaria utilizó es el método correcto: el Método de Mercado y es el seleccionando en operaciones referenciales registradas en la Oficina Subalterna de Registro del Municipio Ayacucho. |
|------|--|
-
- | | |
|------|--|
| 1770 | <ul style="list-style-type: none">- Se considera que debe pagar un impuesto además de que incurre en ilícitos materiales tributarios de conformidad con el artículo 111 del COT por el tributo omitido- En cuanto a los ilícitos formales, no presentó la información requerida- Los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad: el contribuyente obtuvo un provecho indebido a expensas del sujeto activo, debido a que disminuyó notablemente el tributo a declarar y pagar, mediante simulación, ocultación y maniobra tendientes a la disminución de los ingresos gravables |
|------|--|
-

-
- 1936
- El procedimiento de verificación es un procedimiento sencillo, que supone la existencia de hechos ciertos que no requieren de investigación y la fiscalización supone una actividad más compleja que requiere un procedimiento de sumario administrativo. La administración puede realizar un procedimiento de verificación en sede de la administración fundamentándose en la información suministrada por el contribuyente en cuyo caso no requiere de autorización alguna, o en el establecimiento del contribuyente o responsable.
 - La facultad de retener así como la obligación de ingresar al fisco el dinero retenido, hace que el agente de retención tenga el carácter de responsable solidario.
 - Sobre el ilícito formal arguye, “que el castigo por mal comportamiento estructural no se vincula en forma directa con el resultado fiscal, sino que está relacionado generalmente con la inobservancia de determinados deberes que contribuyen a un eficiente control fiscal”
 - En cuanto al ilícito material se consideró que en la configuración estos ilícitos debe necesariamente existir la conducta antijurídica descrita por la normativa legal y un perjuicio fiscal
 - Los deberes de los agentes de retención por mandato del COT, se investigan mediante el procedimiento de verificación y tales deberes son retener y a la vez enterar el tributo.”
-

En cuanto a las consideraciones tomadas por el Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009 para las decisiones en las sentencias por ilícitos materiales se aprecia en el Cuadro 5 que gran parte de ellas se encuentran soportadas en el COT y en jurisprudencias de la República Bolivariana de Venezuela. Por otra parte, la no presentación de prueba de lo contrario por parte del contribuyente, obliga al Tribunal a desechar sus alegatos y tomar la decisión a favor de la República.

Cuadro 5. Consideraciones del Tribunal para las Decisiones en las sentencias por ilícitos materiales del Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009

Nº de Expediente	Consideraciones del Tribunal
1514	<ul style="list-style-type: none"> - La Administración Tributaria, no cumplió el requerimiento realizado por este tribunal. - La Administración Tributaria incurrió en un falso supuesto de derecho al interpretar forma errada el artículo 81 del COT.
1434	<ul style="list-style-type: none"> - La Administración Tributaria se encuentra constitucional y legalmente obligada a emitir una resolución en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades.
1384	<ul style="list-style-type: none"> - La existencia de créditos fiscales que no fueron descontados del monto total pagado por concepto de tributo omitido - Los créditos fiscales fueron incluidos en la cadena del IVA por lo que no existe pago de más,
1749	<ul style="list-style-type: none"> - La Administración Tributaria tiene atribuida por ley la facultad de fiscalizar y verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, por parte de los sujetos pasivos de la misma - La Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, por haber aplicado la regla de imputación del pago de conformidad con lo establecido en el artículo 44 del COTvigente.
1634	<ul style="list-style-type: none"> - El artículo 94 del COT no va en contra de los derechos y garantías del contribuyente sino que tiene por objeto de proteger a la Administración de los efectos adversos de la inflación. - Falta de pago de la obligación tributaria, y los cuales se generaron hasta la cancelación definitiva de la obligación

0574	<ul style="list-style-type: none">- El contribuyente debe presentar la prueba adecuada de la incorrección, falsedad o inexactitud de los hechos que recurre, a fin de enervar los efectos de los documentos contenidos en el expediente administrativo o la correspondiente.- Se consideró inadmisibile que la recurrente pretenda excusarse en su propia torpeza para disminuir los ingresos fiscales, pretendiendo la nulidad de una declaración expresa realizada válidamente por ella misma
1770	<ul style="list-style-type: none">- El contribuyente incumplió con el deber sustancial de declarar la totalidad de sus ingresos- El contribuyente no presentó los soportes para justificar los ingresos bancarios.- La actualización monetaria está consagrada en el COT y protege los intereses de la República de incumplimientos del contribuyente en su debida oportunidad
1936	<ul style="list-style-type: none">- La Administración Tributaria implementa el procedimiento de verificación para corroborar los hechos y aplicación del derecho- El procedimiento efectuado por la administración tributaria fundamentado en el artículo 172 del COT se encuentra ajustado a derecho,- Constatación del incumplimiento del deber formal en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Aspecto importante que se considera en esta investigación, es lo referido a los tributos que han sido tratados en el proceso Contencioso por ilícitos materiales en el Juzgado Superior Tributario Región Los Andes en el año 2009 así como las decisiones que han sido tomadas por este tribunal.

Con respecto a los diferentes impuestos que han sido sujetos de sometidos al proceso Contencioso Tributario de distingue el Impuesto sobre la Renta, con el 50% de los casos, seguido del Impuesto al Valor Agregado, con tres casos y un solo recurso fue interpuesto por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto a las decisiones tomadas por el Jugado Superior Tributario Región Los Andes, durante el año 2009, en el Cuadro 5 se muestra un resumen de estas decisiones que han sido tomadas en las diferentes sentencias por ilícitos materiales. Se aprecia que la mitad de ellas han sido declaradas Sin Lugar por parte del Tribunal, tres, por lo que se ha beneficiado la República en cuanto a la protección de sus intereses. Tres (3) han sido declaradas Con Lugar y en tal caso los contribuyentes han hecho respetar sus derechos, y una sola de las decisiones, específicamente en materia de Impuesto al Valor Agregado, ha sido declarada Parcialmente Con Lugar, por considerar el Tribunal que en los alegatos de ambas partes se encontraba justificada razón de su actuación.

- Se declaró improcedente el alegato de la parte actora en cuanto al procedimiento al procedimiento de verificación que aplico la Administración Tributaria el cual es una simple revisión del expediente administrativo contentivo de los elementos que ya habían sido previamente aportados por el propio contribuyente siendo innecesaria toda labor investigativa posterior, ya que es la simple comparación entre la fecha de pago o fecha de presentación 14/03/2005 y la fecha de vencimiento 24/02/2005, evidencia el incumplimiento sancionado.

- Se anulan las resoluciones de sanción contenidas en las planillas de liquidación, así como se le ordena a la Administración Tributaria la emisión de planillas por el impuesto determinado más los intereses moratorios calculados de conformidad con el artículo 66 del COT sobre el tributo omitido

CONCLUSIONES

Una vez efectuada la revisión de los diferentes instrumentos legales, bibliográficas y demás documentos, y de acuerdo a los objetivos específicos planteados, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

En Venezuela los ilícitos tributarios están establecidos en el Código Orgánico Tributario clasificándolos en formales, relativos a especies gravadas y fiscales; materiales; y los sancionados con Penas Restrictivas de Libertad.

En cuanto a las Sentencias se puede decir que es un acto del poder público concretamente del poder judicial, el cual soluciona una controversia discutida en el proceso con el fin de que se haga justicia, bajo los preceptos de las reglas del derecho positivo y la equidad. Pueden ser definitivas, interlocutorias, estimatorias, absolutorias, repositorias, de mérito, mero declarativas, de condenas o constitutiva, firmes, ejecutoriadas.

En el Juzgado Superior Contencioso Tributario Región Los Andes en el año 2009 la decisiones estuvieron dirigidas a Sentencias ilícitos formales, de Ilícitos materiales, de Suspensión de efecto, de Juicio ejecutivo, de Amparo cautelar, de Medidas cautelares, Admisión de Recurso, Admisión de prueba y aclaratoria de sentencias. Omitiendo estas tres últimas, el mayor número de decisiones se refirieron a los ilícitos formales.

Ahora bien en cuanto al proceso contencioso tributarios por ilícitos materiales del Juzgado Superior Contencioso Tributario Región Los Andes en el año 2009, la mayoría de los alegatos de la parte Recurrente se encuentra el procedimiento utilizado por el SENIAT, bien sea para la determinación de los impuestos, actualización monetaria o para las sanciones, mientras que los utilizados por la República se encuentran fundamentado en que su procedimiento de acción de fiscalización, verificación, están basados en lo establecido por el Código Orgánico Tributario y que la Administración Tributaria cumple con la normativa para proteger los intereses de la República; en cuanto a la determinación de los impuestos y sus consecuentes multas, todo se debe a la falta de comprobantes por parte de los contribuyente para la justificación de los cálculos realizados. Por su parte, las consideraciones tomadas por el tribunal para las decisiones se encuentran soportadas en el Código Orgánico Tributario y en jurisprudencias de la República Bolivariana de Venezuela y en algunos casos la no presentación de prueba de lo contrario por parte del contribuyente, obliga al Tribunal a tomar la decisión a favor de la República.

De manera general, se puede decir que los criterios de las sentencias de recursos contenciosos tributarios del Tribunal Contencioso Tributario de la Región Los Andes sobre los ilícitos materiales en el año 2009 se ajustan a derecho, que todos los procedimientos se han cumplido de acuerdo a la normativa y que las decisiones están sustentadas en la legislación vigente y en jurisprudencias venezolanas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Cabanellas de Torres G. (1997) **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Tomo IV. 25ª Edición. Editorial Heliasta S.R.L.
- Código de Procedimiento Civil (1990). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4.209. Extraordinaria**. Septiembre 18, 1990.
- Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305**. Octubre 17, 2001.
- Código Penal. (2005). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.768, Extraordinaria**. Abril, 13, 2005
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453**. Marzo, 24, 2000.
- Giuliani Fonrouge, C. M.(1993). **Derecho Financiero**. (Segunda Edición). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- González, N. J.(2007) Seniat: Condenado por primera vez en la historia un defraudador fiscal. Disponible en: <http://www.guia.com.ve/noticias/?id=9447>[Consulta: 2010, marzo 10]
- Hernández, C. (1998). **El SENIAT y la determinación tributaria**. Universidad Metropolitana. Vadell Hermanos Editores, CA. Caracas.
- Las Heras, J. (2001). *La Evasión Fiscal: Origen y Medidas de acción para combatirlas*. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>[Consulta: 2010, marzo 10]
- Moya M. E. (2004). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. (4ª ed.). Venezuela, Mobilibros
- Osorio, Manuel (2002). **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Editorial Heliasta. Argentina.
- Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. (8va ed.). Buenos Aires: Editorial Astrea.

