

La Sanción Tributaria por Retraso y las Garantías (Derechos) del Contribuyente The Tax Penalty for Late Payment and the Taxpayer's Guarantees (Rights)

Fecha recepción: 13-10-2022
Fecha aprobación: 15-11-2022

Julio Díaz Valdez
Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Guayana
jdiazval@ucab.edu.ve
<https://orcid.org/0000-0002-1923-8743>

Resumen

El presente trabajo tuvo como objetivo analizar la aplicación de la sanción que se estableció en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario (COT), el cual se refiere al ilícito tributario material por retraso en el pago de la deuda tributaria. El apuntado precepto jurídico califica como retraso el pago que realiza el contribuyente de una obligación tributaria después de la fecha se dispone en la ley, sin que medie un procedimiento administrativo. El retraso, que se entiende como una contravención a la ley, trae como consecuencia desfavorable la imposición de una multa para el contribuyente obligado, la cual según el COT opera de plano, por ello, el contribuyente no tiene oportunidad para alegar o probar la existencia de circunstancias ajenas a su voluntad que imposibilitaron el cumplimiento de la obligación tributaria. No obstante, dado que la Constitución Nacional determina que en toda actuación administrativa deberá aplicarse el debido proceso, derecho de las personas –dentro de las que están los contribuyentes de la relación tributaria– que, a su vez, constituye una garantía que contiene en sus atributos el derecho a la defensa, el derecho a ser escuchado, y el derecho a la presunción de inocencia. Conforme con el análisis se pudo concluir que la eventual imposición de la sanción por este concepto en los términos establecidos en el COT, sería un acto administrativo que atenta contra los derechos y garantías de la Constitución, por ende, nulo de nulidad absoluta.

Palabras clave: sanción tributaria, ilícito material, procedimiento administrativo.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the application of the penalty established in Article 110 of the Organic Tax Code (Código Orgánico Tributario, COT), referring to the material tax offense for delay in the payment of the tax debt. The aforementioned legal precept qualifies as delay the payment made by the taxpayer of a tax obligation after the date established by law, without the mediation of an administrative procedure. The delay, understood as a contravention of the law, brings as an unfavorable consequence for the obligated taxpayer the imposition of a fine, which according to the COT operates as a matter of course, since the taxpayer has no opportunity to allege or prove the existence of circumstances beyond they control that made it impossible to comply with the tax obligation. However, given that the National Constitution provides that in all administrative actions due process must be applied, a right of individuals –including taxpayers– which in turn constitutes a guarantee that contains within its attributes, the right to defense, the right to be heard, and the right to the presumption of innocence. According to the analysis it can be concluded that the eventual imposition of the sanction for this concept in the terms established in the COT, would be an administrative act that violates the rights and guarantees established in the Constitution, therefore null and void.

Key words: tax penalty, material offence, administrative procedure.

Introducción

La sanción tributaria es un concepto que se construyó desde la jurisprudencia y la doctrina, sin que este se acepte de manera pacífica (Casino, 2018). No existe un concepto formal en el Código Orgánico Tributario venezolano y de acuerdo con Nieto (2006) las leyes no definen nunca las sanciones administrativas, solo se limitan a «enumerar» sus variantes.

En ese sentido, las leyes tributarias establecen una serie de infracciones y cuando se verifican, entonces, originan las consecuencias desfavorables para los comitentes: sanciones administrativas.

El COT de 2020 determinó como ilícito tributario material (ex art. 109) el pago extemporáneo o con retraso en el pago de una obligación tributaria (pago de tributos o de sus porciones y en el pago de anticipos) con respecto a la fecha que dispone la ley. Así pues, para este análisis resulta relevante que la calificación del ilícito se realiza o verifica de manera objetiva, sin que para ello sea necesario que medie una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria (ex art. 110).

En este orden de ideas, es importante destacar que las sanciones por retraso lucen más agravadas en la práctica, dado que a partir de las disposiciones del COT que se señalaron previamente, algunos municipios modificaron las Ordenanzas de Impuesto sobre Actividades Económicas (OISAE), al punto de establecer que las sanciones por retraso se imponen sin que medien los procedimientos administrativos correspondientes, tal es el caso de la Ordenanza vigente del municipio Caroní en el artículo N.º 79.

Serán sancionados en la forma prevista en este artículo, los siguientes contribuyentes: quien pague con retraso los tributos debidos y sin que medie una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria, será sancionado con multa de cero coma veintiocho por ciento (0,28 %) del monto adeudado por cada día de retraso hasta un máximo de CIEN POR CIENTO (100 %), y mientras no se haga efectivo el pago correspondiente y el contribuyente se encuentre solvente con los demás impuestos, cierre temporal del establecimiento hasta tanto cumpla con la obligación establecida. (Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela, 2020, p. 79)

El objeto principal de este trabajo fue demostrar que la ausencia de los procedimientos administrativos previstos en el plexo normativo venezolano constituye una reedición de las

sanciones planas en detrimento a las garantías (derechos) del contribuyente. Debido a que, la eventual aplicación de sanciones sin que se verifique, fiscalice o se determine por parte de la Administración Tributaria menoscaba el derecho al debido Proceso. De tal forma que la ausencia de un procedimiento administrativo previo en general para calificar automáticamente el ilícito por retraso en el pago de una deuda tributaria, o inexistencia de un acto administrativo debidamente notificado al contribuyente cuando se impone una sanción tributaria, viola de manera directa el derecho al debido proceso y, a su vez, el derecho a la defensa y a la presunción de inocencia.

Este accionar asume como pertinente la reedición de las *sanciones de plano*, las cuales se proscribieron desde hace mucho tiempo en el sistema normativo jurídico e indirectamente constriñe al contribuyente a que deba «pagar primero y reclamar después» (*solve et repete*), tan cuestionado en la doctrina fiscal.

Breves Notas Conceptuales y Características del Régimen Sancionatorio

Sanciones Administrativas

Badell (2021) definió la sanción administrativa como el acto administrativo que dictó por la Administración Pública, *previo el cumplimiento del procedimiento legalmente establecido*, que consiste en la imposición de una aflicción, mal o detrimento en la esfera jurídica del administrado, anteriormente determinado por la ley, por la comisión de una infracción administrativa, igualmente establecida en la ley. Esta sanción administrativa es la consecuencia jurídica negativa de carácter administrativo que deriva de la verificación –mediante procedimiento– de una infracción que cometen personas naturales o jurídicas, la cual contraviene disposiciones legales de naturaleza administrativa.

La sanción, entendida como acto administrativo que produce consecuencias desfavorables para el agente que realiza una conducta contraria a la de la ley, está sometida a control administrativo y judicial. Dada su relevancia y sus efectos en las personas, la *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) limita el ejercicio de la función administrativa y su manera de actuar estableciendo como garantía (derecho) el debido proceso en general (sentencia N.º 5 de la SC del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), del 24 de enero de 2001, Caso: Supermercado Fatima, S.R.L.) y el derecho que se deriva de este: la presunción de inocencia.*

En ese orden, es preciso destacar que para imponer una sanción la administración debe comprobar la existencia de la infracción con el objeto de derrotar la presunción antes apuntada en el marco del debido proceso y con el sometimiento pleno al bloque de la legalidad (Cfr., ex art 10 de la LOPA).

El derecho a la presunción de inocencia se garantiza para los procedimientos administrativos. En efecto, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) establece en el artículo N.º 53 que la Administración deberá cumplir con las actuaciones que sean necesarias para mejor conocimiento del asunto. Si esta disposición se interpreta desde la óptica de la presunción de inocencia, impone a la administración la carga de la prueba. Este principio (derecho) de inocencia está garantizado por la LOPA en los artículos 9 y 18 ordinales 5 y 62 que, en general, exponen que es a la Administración que le corresponde desvirtuar la presunción de inocencia, demostrando la certeza de los hechos calificados como ilícito y la certeza del juicio de culpabilidad sobre los hechos.

En materia sancionatoria existen principios constitucionales –propios de los Estados democráticos y sociales de Derecho y de Justicia– que son de obligatorio cumplimiento (Cfr., ex art. N.º 3 CRBV) y que tienen una dualidad de propósitos; por un lado, se dirigen a las personas los efectos de salvaguardar sus derechos ante la administración y, por el otro, se enfocan en la administración para delimitar su actuación o actividad sancionatoria. En efecto, el principio de legalidad, funge como soporte del Estado de Derecho y somete a la Administración Pública al Derecho.

El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes consagrados en esta Constitución. La educación y el trabajo son los procesos fundamentales para alcanzar dichos fines. (Destacado del autor). (Asamblea Nacional Constituyente de Venezuela, 1999, p. 2)

La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad, por el cual la asignación, distribución y ejercicio de sus competencias se sujeta a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes y los actos administrativos de carácter normativo dictados formal y previamente conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático, participativo y protagónico. (Destacado del autor). (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001b, p. 1)

En suma, las sanciones son aquellas que impone la Administración Tributaria mediante un procedimiento administrativo que determina una acción u omisión violatoria de una norma impositiva, sin perjuicio de los recursos que los contribuyentes o responsables puedan ejercer contra ellas, a saber: pecuniarias, interdictivas, multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, clausura temporal del establecimiento o áreas de este, y suspensión o revocación de la autorización de industrias o expendios (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a).

El Pago

El pago es uno de los medios que dispone el contribuyente para extinguir la obligación tributaria. Este se deberá efectuar en los bancos receptores autorizados por el sujeto activo de la relación tributaria dentro del plazo establecido en la ley. Los pagos que se realicen fuera del plazo se considerarán *extemporáneos* y se sancionará el comitente si estos se verificaron sin que haya obtenido prórroga. Es decir, el retraso configura un ilícito material que origina sanción sin perjuicios de los intereses moratorios correspondientes.

Los Ilícitos (y Sanciones) Materiales

Los ilícitos tributarios materiales en general son ilícitos de resultados, tal como lo afirmó Crespo (2006). Así mismo, son todos aquellos supuestos normativos relacionados con el **incumplimiento de la obligación de pago de tributos** o anticipos –prestación de dar cantidades de dinero o, excepcionalmente, en especie–, cuyo contenido es en esencia patrimonial, así como la obtención indebida de devoluciones o reintegros.

En opinión del autor, el hecho ilícito debe verificarse con el incumplimiento de pago de la obligación, no con el pago extemporáneo (i.e., el cumplimiento con retraso), que ya tiene en el COT su castigo correccional: el pago de intereses moratorios. Por su parte, el ilícito material encuentra justificación en la ausencia de pago, mas no en el pago extemporáneo que, en todo caso, puede causar intereses moratorios.

Así las cosas, el retraso del pago puede corresponder a muchas razones, en las cuales es probable la existencia de circunstancias que son eximentes de responsabilidad del obligado porque

son ajenas a su voluntad, por consiguiente, pretender calificar *a priori* el retardo de ilícito puede constituir un menoscabo a las garantías (derechos) de los contribuyentes.

Sin embargo, de acuerdo con el COT de 2020, se origina un ilícito de resultado (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a) cuando hay demora u omisión en el pago, en sus porciones o en los anticipos; cuando hay incumplimiento en la obligación de retener o percibir; cuando se obtienen devoluciones indebidas; cuando se comercializa o expende en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanero territorial que corresponda y cuando se comercializan especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su expendio.

El ilícito de resultado *retraso en el pago* antes de la vigencia del COT de 2001 causaba intereses moratorios en pleno derecho (Cfr., sentencia N.º 260 de la SPA del TSJ del 19 de febrero de 2014), y no como a partir del COT de 2001, que sin perjuicio de los intereses se sanciona al comitente con una multa que alcanza el 100 % del monto adeudado por el primer año.

Efectivamente, el artículo 110 del COT de 2020 estableció lo siguiente.

Incorre en *retraso* el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga y sin que ***medie una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria*** con respecto al tributo de que se trate. (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a, p. 28)

No obstante, a los efectos de la imposición de las sanciones, los operadores de justicia (servidores públicos, abogados, entre otros), incluso los *softwares* de informática que hoy en día, constituyen importantes herramientas auxiliares para el logro de un sistema eficiente de recaudación tributaria, deben considerar ciertos aspectos que eximen de responsabilidad al contribuyente obligado –más allá de lo dispuesto en el artículo N.º 85 del COT, 2020–. Un ejemplo de lo anterior se evidencia en el artículo N.º 10 del COT de 2020, –norma de aplicación directa–, el cual establece que tanto “los términos o plazos que vencieran en un día inhábil para la Administración Tributaria se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a, p. 3).

(...) el Título I del Código Orgánico Tributario (art. 1 hasta el art. 12) es de aplicación directa a la tributación estatal y municipal, en tanto estas disposiciones configuran el Derecho Tributario común, de modo que son el marco de referencia

de las relaciones entre el ciudadano-contribuyente y el Estado, así como del modo de ejercicio de los poderes del Estado como garantía de los derechos fundamentales, tal como lo afirma Palacios Márquez (...). (Weffe, 2009, pp. 685-686)

Así pues, la sola coincidencia del último día del plazo para pagar el impuesto con el día inhábil (días feriados) para la Administración –o con los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos no estuvieran abiertas al público conforme lo determine su calendario anual de actividades– se entenderá prorrogado hasta el día hábil siguiente de pleno derecho y, por ende, no causaría la sanción prevista para la extemporaneidad del pago.

Garantías del Derecho Sancionatorio Tributario

Las garantías constitucionales de los contribuyentes o responsables constituyen un límite al ejercicio del poder en cualquiera de sus expresiones: la potestad, la atribución, la facultad, la competencia; y estos abarcan todos los niveles del Estado: nacional, estatal o municipal. También ofrecen al contribuyente uno de los más preciados valores de los Estados Democráticos y social de Derecho y de Justicia: *la seguridad jurídica*.

Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional, al señalar, ya desde un inicio, que la seguridad jurídica «es la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, e interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad»¹⁶, «sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene» (Cfr., sentencias N.º 27/1981, 71/1982, 126/1987 y 227/1988 de fechas 20 de julio de 1981, 30 de noviembre de 1982, 16 de julio de 1987 y 29 de noviembre de 1988). (Ugartemendía, 2006, p. 22)

En Venezuela, la potestad sancionadora es un poder de signo represivo que ejerce la Administración Pública en determinadas actividades (*p.ej.*, fiscalización y control) en procura de imponer correcciones a las personas que cometen infracciones según la ley. El ejercicio de esta potestad se debe verificar con respeto y en atención directa de los derechos garantizados en la CRBV y en la ley.

(...) el objeto de estudio y aplicación del Derecho Administrativo Sancionador es el ejercicio de la potestad punitiva realizada por los órganos del Poder Público actuando en función administrativa, requerida a los fines de hacer ejecutables sus

competencias de índole administrativo, que le han sido conferidas para garantizar el objeto de utilidad general de la actividad pública. (Sentencia n° 1394, Sala Plena, 2001, párr. 38)

En efecto, la CRBV establece en el artículo N.º 49 lo siguiente.

El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: 1. *La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. (...)*, 2. *Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.* 3. *Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso (...)*. (Asamblea Nacional Constituyente de Venezuela, 1999, p. 10)

El Procedimiento Administrativo

Gordillo (2001) definió el procedimiento administrativo como “la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa” (p. 107).

En cuanto a esta propuesta conceptual, Abache (2020) destacó su importancia con respecto a la participación del administrado (en el ámbito tributario: el contribuyente), durante el *íter* procedimental que tiene lugar a propósito de la relación jurídica que se genera entre administración y administrado. Aunado al hecho que a la concepción del procedimiento administrativo la caracteriza como una *doble garantía*, tanto en relación a la legalidad administrativa, como en lo que se refiere a los derechos del administrado.

En definitiva, como se señaló anteriormente, las garantías de los procedimientos administrativos, al igual que para los procesos judiciales, encuentran su regulación en la CRBV en el artículo N.º 49. Este postulado constitucional lo han analizado ampliamente la SC del TSJ, y lo calificaron como garantías dentro de un Estado de Derecho. “La palabra «garantía», como se sabe, significa genéricamente, medio para asegurar, para lograr con seguridad o certidumbre determinado fin” (Gelsi, 1988) citado por (Carocca, 1998, p. 161).

El término garantías se entenderá como las medidas sustantivas y procesales orientadas a hacer efectivos los derechos y garantías de la Carta. Incluye las formas de defensa y efectividad de los derechos públicos subjetivos (derechos públicos reaccionales). Los derechos y garantías incluidos en la Carta se entenderán sin menoscabo de otros u otros que puedan reconocerse siempre que aumenten el grado de protección efectiva de los contribuyentes. (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018, pp. 10-11)

El procedimiento administrativo es el cauce natural y obligatorio por el cual debe discurrir toda la actividad de la Administración, de tal manera que existe una relación de causalidad entre procedimiento y acto administrativo, cuya ruptura está prevista en algunos ordenamientos, en forma excepcionalísima, cuando así lo disponga la ley. (Peña, 2005, p. 393)

Es forzoso concluir que la modificación que hemos procedido a realizar sobre cuál es la decisión judicial contra la cual se debe declarar el amparo, se justifica **en las garantías constitucionales específicas del debido proceso**, sin dejar a un lado, por supuesto, el carácter antiformalista que debe ser guía en la acción de amparo sobre derechos y garantías constitucionales, muy especialmente en materia penal, donde debe propenderse a la proscripción de la indefensión con más ahínco que en cualquier otra materia, toda vez que allí se ventilan bienes jurídicos de especial relevancia, que en el presente caso es el honor y la reputación. Así se declara. (Sentencia N.º 123, Sala Constitucional, 2000, párr. 33)

Cualquiera que sea la vía escogida para la defensa de los derechos o intereses legítimos, las leyes procesales deben garantizar la existencia de un procedimiento que asegure el derecho a la defensa de la parte y la posibilidad de una tutela judicial efectiva. (Sentencia N.º 97, Sala Constitucional, 2000, párr. 16)

Procedimiento Administrativo Sancionatorio Tributario

El procedimiento administrativo, además de ser elevado a la categoría de principio del Derecho Administrativo, constituye un instrumento fundamental para aproximar más al ciudadano a la administración, acortando la distancia original de la relación autoridad-libertad, que servía de sustento a esta disciplina jurídica. En el ámbito tributario, la calificación de una conducta como ilícita y la correspondiente sanción requieren la constatación de los hechos por parte de la autoridad administrativa, a través de procedimientos administrativos sancionatorios, y así lo reconoció la Sala Político-Administrativa (SPA) del TSJ, que expuso lo siguiente de manera reiterada y pacífica:

La determinación del ilícito y la correspondiente sanción, **requiere la verificación de la ocurrencia de los hechos por parte de la autoridad administrativa**, por ser quien tiene la carga de la prueba en los procedimientos administrativos sancionatorios. No obstante, la Sala ha destacado que aun cuando la Administración tiene la potestad y la obligación de indagar la verdad de los hechos, desplegando la actividad probatoria que considere adecuada, tal

circunstancia no implica que el administrado no tenga la carga de traer al expediente administrativo las pruebas que le permitan demostrar, la licitud de su actuación; claro está, tomando en consideración lo establecido en el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil, según el cual “*las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho*”(…). (Negritas del autor). (Sentencia N.º 00929, Sala Constitucional, 2017, párr. 47)

Por otra parte, el *procedimiento* es una garantía de los ciudadanos en general y de los contribuyentes en particular, en virtud de que cualquier acto que emana sin la realización del correspondiente procedimiento configura una causal de nulidad absoluta, bajo la denominación de prescindencia absoluta del procedimiento legalmente establecido en la LOPA y en el COT de 2020.

Garantía Material y Garantía Formal

Como se afirmó anteriormente, el procedimiento administrativo es el cauce natural y obligatorio por el que debe discurrir toda la actividad de la administración, de tal manera que *existe una relación de causalidad entre procedimiento y acto administrativo* (sanción).

(...) El derecho al debido proceso conjuntamente con el derecho a la defensa, constituyen garantías inherentes a la persona humana y en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos, por tal razón, no puede la Administración, en uso de su potestad sancionatoria, actuar con carácter meramente discrecional, sin observar los procedimientos establecidos normativamente. En otras palabras, no puede actuar sin la necesaria observancia de los principios constitucionales relacionados al debido proceso y a la defensa, pues ello implicaría un total menoscabo a dichos derechos, y una contravención a los postulados y principios del Estado Social de Derecho y de Justicia. En efecto, la ley le confiere a la Administración la potestad para imponer sanciones, pero para ello, tal como se señaló, la Constitución consagra el derecho al debido proceso tanto en las actuaciones judiciales como en las administrativas, máxime si estas son expresiones del ejercicio de la potestad sancionatoria, siendo el procedimiento una condición de suma importancia a los fines de imponer sanciones disciplinarias. Es por ello que **el procedimiento sancionatorio constituye una verdadera garantía para el pleno ejercicio del derecho a la defensa consagrado en el artículo 49 de la Constitución**, pues implica la participación efectiva de los interesados en la defensa de sus derechos, la cual encuentra concreción en la estructura misma del procedimiento, es decir, en sus fases de acceso al expediente, alegatos, pruebas e informes. (Negritas del autor). (Sentencia N.º 20, Sala Constitucional, 2021, párr. 127)

El derecho al debido proceso, junto con el derecho a la defensa, constituye una garantía inherente a la persona, además, se aplica a cualquier clase de procedimiento. Por lo tanto, el

procedimiento sancionador representa una garantía real para el pleno ejercicio del derecho de defensa previsto en el artículo N.º 49 de la CRBV.

En ese sentido, desde un punto de vista material, el procedimiento sancionador constituye una garantía real, pues implica la participación de los interesados en la defensa de sus derechos, lo que se concreta en la estructura del procedimiento (contradictorio, secuencia obligatoria de actos, motivación). Sumado a ello, cabe señalar que la concepción normativa del procedimiento sancionador como garantía material refleja la necesaria aplicación de los principios constitucionales como, *p.ej.*: 1. la presunción de inocencia, 2. el derecho a la defensa y al ser informado de los cargos formulados, y, 3. el derecho a ser oído.

Con respecto a estas garantías, Silva (2016) sostuvo que cuando se hace referencia al debido proceso consagrado en el artículo N.º 49 constitucional:

(...) no se trata solo de la existencia del proceso en sí mismo como hecho objetivo, sino que debe tener cobertura en la ley, adecuado, que se trate de un proceso efectivamente garantista, y que no se trate solo de una mascarada, para dar apariencia de legalidad (...) No se trata meramente del cumplimiento de las formas que pudiere contener la norma que regula el proceso, sino que exige igualmente el cumplimiento de elementos subjetivos como en el caso de la presunción de inocencia (p. 780).

La Prohibición del Uso de «Sanciones de Plano»

La prohibición del uso de sanciones de plano o directas es fruto de las *garantías procesales* o del *principio de legalidad procesal* que se comentaron en el punto anterior, y se refiere a las condiciones necesarias que deben concurrir para la efectiva imposición de las sanciones administrativas.

Las «sanciones de plano» se caracterizaban por ser impuestas sin la tramitación de procedimiento alguno y, por ende, sin la participación del presunto infractor. Ante estas sanciones hoy priva la garantía material que informa el principio del procedimiento sancionatorio, que implica la prohibición bajo análisis, porque ella no hace más que concretar de forma particular el axioma que permite predicar la inexistencia de sanción sin la tramitación de un procedimiento previo.

En este punto es razonable señalar que si la referida garantía es exigible en la emanación de todo tipo de acto administrativo, con mayor razón se debe predicar su exigencia cuando se trate de la imposición de una sanción. En efecto, esa es la razón por la que la LOPA (ex artículo N.º 19)

y el COT de 2020 (ex artículo 270) prohíben la existencia de todo tipo de acto administrativo sin la incoación del debido procedimiento, por ello, están proscritas las denominadas «sanciones de plano» sin excepción en el ordenamiento jurídico del país.

En el caso de análisis, el propio COT de 2020 estableció que de pleno derecho el retraso en el pago de la deuda tributaria sin haber obtenido prórroga constituye un ilícito tributario material y, por ende, objeto de multa, sin que para la calificación del ilícito se compruebe a través de un procedimiento administrativo contradictorio, que por un lado garantice el debido proceso y el legítimo derecho a la defensa.

La Sanción por Retraso en el COT de 2020 y el Procedimiento Administrativo Tributario

El artículo N.º 110 del COT de 2020 estableció la posibilidad de calificar de manera automática –sin procedimiento– el ilícito material por retraso en el pago de una deuda tributaria.

Artículo 110. Incurre en retraso el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, **y sin que medie una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria** respecto del tributo de que se trate.

Quien pague con retraso los tributos debidos en el término de un (1) año, contado desde la fecha en que debió cumplir la obligación, **será sancionado con multa** de cero coma veintiocho por ciento (0,28 %) del monto adeudado por cada día de retraso hasta un máximo de cien por ciento (100 %).

(...)

Las sanciones previstas en este artículo no se impondrán cuando el sujeto pasivo haya obtenido prórroga. (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001a, p. 28)

Este precepto del COT parece una especie de reedición de las denominadas *sanciones de plano*, que también se conocen como sanciones directas, dado que sin procedimiento previo la Administración Tributaria puede calificar como ilícito tributario material el retraso del pago de una deuda, cuando el pago del contribuyente se verifique sin que obtuviera prórroga. Es decir, bastaría que los funcionarios de la Administración Tributaria correspondiente evidenciaran –*p.ej.*, a través de sistema–, que el pago del impuesto correspondiente lo realizó el contribuyente con retraso para calificar esa conducta como ilícita y, por tanto, objeto de la sanción correspondiente.

La administración –inclusive facultada por las leyes– imponía las llamadas sanciones de plano, otrora (hasta mediados del siglo XX), *sin realizar ningún tipo de actividad procedimental*, pues le bastaba solamente su «autoridad» para dictar el acto sancionatorio. Ese tipo de actuaciones, no hacía más que concretar el ejercicio del «poder de policía», propio del Estado absolutista, en el que se originaron estas sanciones denominadas «sanciones de plano».

Estado absolutista, se postulaba la existencia de un poder de policía que reposaba en la Administración Pública y le permitía realizar actos, coactivos o no, para impedir o prevenir la realización de males a los miembros de la comunidad para lograr el bienestar de los súbditos. (Peña, 2005) citado por (Badell, 2021, p. 35)

En este punto corresponde examinar si la imposición de *sanción por retraso* es procedente en el marco del *debido proceso* cuando la calificación (comprobación) del ilícito se diera sin la mediación de un procedimiento administrativo, el cual se entiende como de las garantías fundamentales de la tutela judicial efectiva. A esta noción alude el artículo N.º 49 de la CRBV, cuando expresa que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas (Cfr. Sentencia N.º 29 del 15 de febrero del 2000. Caso: Enrique Méndez Labrador).

Ahora bien, el derecho al debido proceso se consagra en el artículo N.º 49 de la CRBV y en el artículo N.º 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, como un derecho fundamental, tendente a resguardar todas las garantías indispensables que deben existir en todo proceso para lograr una tutela efectiva.

(...) **el proceso** es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. [...] En consecuencia, **resulta exigible a cualquier autoridad pública, sea administrativa**, legislativa o judicial, cuyas decisiones puedan afectar los derechos de las personas, que adopten dichas decisiones con pleno respeto de las garantías del debido proceso legal. Al respecto, el artículo 8 de la Convención Americana reconoce los lineamientos mínimos del debido proceso legal, el cual está compuesto por un **conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos** (...) cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana. (Negritas del autor). (Sentencia del 2011, 1 de julio, Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 28)

Fuera de las fronteras del país, con respecto a las sanciones impuestas sin procedimientos, el TCE señaló que este tipo de actuación resultaba contrario a la Constitución y que la imposición de sanciones «sin observar procedimiento alguno y, por tanto, sin la posibilidad de audiencia previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto no se consolide y se haga firme» (Sentencia N.º 18/1981 del 08 de junio de 1981). Esto quiere decir que para el TCE ni siquiera invocar el procedimiento de segundo grado (revisión) o el contencioso administrativo, para el sancionado puede significar el ejercicio de su derecho a la defensa, dado que dichos recursos no subsanan la falta de audiencia del interesado, el acto de descargo, la fase probatoria, entre otros.

La sanción administrativa (multa) por trasgresión de la ley –como lo es **cuando se paga la deuda tributaria después de la fecha establecida en la ley**– tiene como una de sus características la represión de la conducta ilícita.

En la doctrina existe duda si la obligación de abonar una suma de dinero como consecuencia de un incumplimiento previo, aún tipificado de infracción, esa consecuencia desfavorable se debe calificar a la fuerza de sanción administrativa (represivas o retributivas), o si son medidas coercitivas, que constriñe a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta previamente establecida. (Casino, 2018, pp. 72-82)

La doctrina contemporánea entiende, en forma ampliamente mayoritaria, que las sanciones tributarias no se imponen en concepto de reparación de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la Administración, sino para castigar al infractor con una finalidad represiva e intimidatoria dirigida a la prevención de la infracción, lo que constituye la esencia de las sanciones punitivas. (Shaw, 2019, p. 111)

Por consiguiente, supone la necesidad de instaurar un procedimiento al agente-autor, con el objetivo de demostrarle (probar la responsabilidad del infractor) que tal hecho fue consciente y libre; es decir, sin que haya mediado alguna circunstancia externa o ajena a su voluntad que impidiera el cumplimiento de su obligación. De modo que la actuación de la Administración Tributaria se somete al Estado de Derecho, esto es al debido proceso y a todos los atributos que se derivan de él: derecho a la defensa y presunción de inocencia.

El derecho a la presunción de inocencia efectivamente rige a cabalidad en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador. Su contenido esencial es que a lo largo

del procedimiento administrativo sancionatorio o disciplinario se debe llevar a cabo una actividad probatoria destinada a comprobar la culpabilidad del funcionario, sin adelantar opinión en cuanto al mérito del asunto. Se trata de un derecho que incide directamente sobre cómo se desarrolla la fase probatoria del procedimiento sancionador. De ese modo, la presunción de inocencia lo que exige es que el acto que declare la responsabilidad administrativa sea el único que determine la inculpabilidad del funcionario investigado; los actos que le preceden a la declaratoria de responsabilidad deben contar con la objetividad suficiente para que aun estableciendo los hechos, no se produzca un pronunciamiento intempestivo sobre el mérito del asunto. (Sentencia N.º 1266, Sala Constitucional, 2008, párr. 168)

En referencia al principio (derecho fundamental) constitucional de inocencia, García y Fernández (2000) precisaron que solo sobre la base de pruebas cumplidas cuyo aporte es cara de quien acusa, se podrá sancionar a alguien.

En el COT de 1994, específicamente en el artículo N.º 73, se estableció que las infracciones tributarias pueden ser dolosas o culposas, y esta consagración legislativa hizo que autores como Borges (1999) asumieran que la culpabilidad en el Derecho Penal Tributario venezolano es principio de obligación aplicación. Sin embargo, el COT 2001 eliminó esta norma y con ello creó más sombras que luces con respecto a la aplicación de culpabilidad a los ilícitos tributarios.

La culpabilidad es un límite para la responsabilidad; en consecuencia, es el requerimiento de demostrar que la acción llevada a cabo por el sujeto haya sido querida o, sin serlo, sea consecuencia del incumplimiento del “deber objetivo de cuidado” (...) se requiere así que la persona conozca la antijuricidad de su conducta y, además, que no exista causa exculpativa. (Rincón, 2009, pp. 599-600)

Es cierto que otrora, como lo señaló Ivanega (2014), se pretendió justificar que la responsabilidad administrativa a efectos de sanciones de esa naturaleza era una responsabilidad objetiva y que, por ende, no requería dolo o culpa en la conducta sancionables. Pero esta tesis, como ella misma lo advierte, fue condenada por la jurisprudencia hasta el punto de desterrarla por los mandatos constitucionales. En armonía con lo anterior, Crespo (2006) precisó que la infracción tributaria en España tiene tres elementos fundamentales, a saber: i) acción, ii) omisión y iii) voluntariedad (dolosa o culposa). Así mismo, Crespo (2006) agregó que, con respecto al último elemento volitivo de la culpabilidad, en la actualidad ya no existe duda de que el principio de culpabilidad es un elemento indispensable en la configuración de la infracción, tanto que la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, del 17 de diciembre. BOE N.º 302 de 18 de diciembre de 2003) estableció lo siguiente en el artículo 183: «1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones

dolosas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales u otra ley».

En cuanto a este principio de culpabilidad (*nulla poena sine culpa*), la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) sostuvo lo siguiente:

(...) la culpabilidad se encuentra estrechamente vinculada con la imputabilidad, de manera que quien carezca de facultades psíquicas y físicas, bien por no tener la madurez suficiente o por padecer graves alteraciones físicas, no puede ser declarado culpable y, en consecuencia, no puede ser responsable penalmente de sus actos, aunque estos sean típicos y antijurídicos. (Opinión Consultiva OC-17). (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2002, p. 35)

En Venezuela, luego de un análisis que se realizó en el marco del Derecho Penal Tributario –al cual considera un derecho especial respecto al Derecho Penal Común–, el catedrático Weffe (2010) concluyó, al igual que la jurisprudencia, la doctrina y la ley española, que la culpabilidad: «es elemento esencial de los ilícitos tributarios». En ese sentido, agregó que todas las normas y principios propios del Derecho Penal tienen plena vigencia y aplicabilidad en el campo jurídico tributario, en el que no es ajeno el elemento de culpabilidad.

De acuerdo con Weffe (2010), la culpabilidad –cuya responsabilidad se admite en las personas jurídicas y se extiende a la de sus administradores– forma parte de los elementos esenciales según los que se debe constituir la teoría general del ilícito fiscal, al igual que la exigencia de la previsión en la ley o *tipicidad* del hecho previsto como punible, y la *antijuridicidad*, entendida teleológicamente. Esta exigencia no se puede obviar por la aplicación inconstitucional de *presunción de culpabilidad*.

La presencia de culpa en la imposición de penas surge de la presunción de inocencia garantía (derecho), que en Venezuela está reconocida en la CRBV (ex artículo 49, núm. 2) como regla probatoria o de juicio. Además, tiene correspondencia con la tesis subjetivista con respecto a la culpabilidad y no con la responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias.

En Venezuela ocurrió también la polémica que se apuntó anteriormente, solo que, en principio, el COT del año 1994 contempló que las infracciones tributarias pueden ser dolosas o culposas, y luego en el COT de 2001 –instrumento jurídico que se derivó de la CRBV de 1999– se proscribió el elemento de culpabilidad.

En este mismo sentido, la SPA del TSJ en sus sentencias señalaron que «los ilícitos tributarios (*rectius*: castigados con penas pecuniarias) son de responsabilidad objetivas y, en consecuencia, «la sola materialización fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuesta por ley hace que la infracción se configure, sin necesidad de verificar la intención dolosa o no del autor (contribuyente)» (Sentencia N.º 307 del 13 de abril de 2004. Caso: Sucesión de Rosa Elena Irigoyen Rodríguez // Sentencia N.º 472 del 21 de mayo de 2013, Caso: KAPPA UNISEX C.A.).

Este criterio judicial justifica que el ilícito material de retraso –el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida en la ley– se configure sin necesidad de **una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria**.

El autor se apartó del criterio jurisprudencial que califica que las infracciones tributarias, dentro de las cuales está el pago con retraso de la obligación tributaria, sea de responsabilidad objetiva y, en especial, que la calificación de este particular ilícito material se verifique sin un procedimiento administrativo (i.e., **verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria**), porque viola el derecho al debido proceso y los atributos como el derecho a la defensa y la presunción de inocencia.

Por otro lado, y en concreto con la infracción tributaria, por dejar de ingresar la deuda tributaria que deberá resultar de una autoliquidación (que se asemeja al art. 109 del COT venezolano: «constituyen ilícitos tributarios materiales: 1. El retraso u **omisión** en el pago de tributos de sus porciones...») la Ley General Tributaria (LGT) que rige en España estableció lo expreso a continuación:

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, **salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley**. (Jefatura del Estado de España, 2003, p. 111)

Aunado a lo anterior, el instrumento jurídico español reconoce que esta infracción no tiene lugar –y, por tanto, no corresponde sanción alguna– cuando el obligado regularice su situación

tributaria sin requerimiento previo (artículo 27 de la LGT) o presente la autoliquidación en plazo voluntario pero sin ingreso, pues en este último caso se inicia el período ejecutivo. Esto es así debido a que el hecho ilícito es «... **dejar de ingresar** dentro del plazo establecido», no como lo estableció el COT venezolano a partir del año 2001, que **el retraso** es un ilícito material.

Así las cosas, la infracción por retraso es un tipo de infracción que no debería causar una sanción (multa pecuniaria), puesto que tiene su debida corrección de su extemporaneidad (i.e., el pago de intereses moratorios), y menos aún imponerse al contribuyente sin el debido procedimiento necesario para garantizar el derecho a la defensa y a la presunción de inocencia. Sin embargo, Shaw (2019) consideró que nada impide que este hecho (infracción por retraso) genere simultáneamente una sanción de naturaleza punitiva y una obligación indemnizatoria tendiente a la reparación patrimonial de los perjuicios que aquella circunstancia ocasiona al Estado, esta última naturalmente queda fuera del campo del ilícito tributario.

Conclusiones

La calificación del ilícito tributario, elemento necesario para configurar una sanción (consecuencia desfavorable para el actor), constituye una conducta reprochable que debe realizar la Administración en el marco de los procedimientos administrativos correspondientes, por cuándo se debe calificar en el marco de elementos fundamentales de la teoría de la responsabilidad, a saber: i) acción, ii) omisión y iii) voluntariedad (dolosa o culposa).

La imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria correspondiente, que se estableció en el artículo 110 del COT, la cual se refiere al ilícito tributario por retraso en el pago de la deuda tributaria, se debe sujetar de manera irrestricta al cumplimiento del debido proceso, esto supone la instauración de un procedimiento administrativo contradictorio que permita el ejercicio pleno al derecho a la defensa y del que resulta un acto administrativo que derrote la presunción de inocencia que tiene el contribuyente. Por consiguiente, las sanciones tributarias impuestas y la exigencia de su pago sin cumplir previamente con el debido proceso resultan nulas de nulidad absoluta.

Referencias

- Abache, S. (2020). Los derechos del contribuyente en el procedimiento de determinación tributaria. *Revista de Derecho Tributario*(166), 39-60.
- Asamblea Nacional Constituyente de Venezuela. (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. [Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999].
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2001a). Código Orgánico Tributario de Venezuela. [Gaceta Oficial N° 37.305].
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2001b). Ley Orgánica de la Administración Pública. [Gaceta Oficial N. 37.305 de fecha 17 de octubre del 2001].
- Badell, R. (2021). Potestad sancionatoria de la administración en Venezuela. *Derecho Administrativo Venezolano*(22), 33–84.
- Borges, C. (1999). *Borges, C. L. (1999). Principios Penales en el Código Orgánico Tributario (legalidad, bien jurídico, culpabilidad y pena en la parte general de las infracciones)*. Caracas: Ediciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central.
- Carocca, A. (1998). *Garantía Constitucional de la Defensa Procesal*. Barcelona: José María Bosch.
- Casino, M. (2018). *El concepto constitucional de sanción administrativa*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. M° de la Presidencia.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2002). *Opinión Consultiva OC-17/2002*. Condición Jurídica y Derechos Humanos del Niño.
- Crespo, M. (2006). *La potestad sancionadora de la Administración Tributaria*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela. (2020). *Reforma parcial de la ordenanza de impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios y su clasificador de actividades económicas*.
- Gordillo, A. (2001). *Tratado de Derecho administrativo*. Caracas: FUNEDA.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2018). *Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*.
- Ivanega, M. (2014). *Las responsabilidades de los funcionarios públicos*.
- Jefatura del Estado de España. (2003). Ley 58/2003. [Ley General Tributaria]. [«BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003].
- Nieto, A. (2006). *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos.
- Peña, J. (2005). *La potestad sancionatoria de la administración pública venezolana (Colección Estudios Jurídicos N.º 10)*. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia.
- Rincón, J. (2009). *Derecho Administrativo laboral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Sentencia N.º 00929. (2017, 3 de agosto). Tribunal Supremo de Justicia. (2017).

- Sentencia N.º 123. (2000, 17 de marzo. Tribunal Supremo de Justicia. (2000).
- Sentencia N.º 1266. (2008, 6 de agosto). Tribunal Supremo de Justicia. (Carmen Zuleta De Merchan. M.P). (2008).
- Sentencia N.º 20. (2021, 4 de marzo). Tribunal Supremo de Justicia. (2021).
- Sentencia N.º 97. (2000, 15 de marzo). Tribunal Supremo de Justicia. (Jesús Cabrera Romero, M.P). (2000).
- Sentencia n° 1394. (2001, 7 de agosto). Tribunal Supremo de Justicia. (Antonio García García, M.P). (2001).
- Sentencia. (2011, 1 de julio). Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2011).
- Shaw, J. (2019). El avance del estado sobre los derechos de los contribuyentes y la carta de los derechos del contribuyente del ILADT. En L. Palacios, S. Abache, y J. Albacete, *Derecho tributario contemporáneo. Libro homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario* (págs. 93-118). Caracas: Editorial jurídica venezolana.
- Silva, J. (2016). El debido proceso en el Derecho sancionatorio. *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, 779-800.
- Ugartemendia, J. (2006). El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado. *Cuadernos de Derecho Público*(28), 17-54.
- Weffe, C. (2009). Aplicación del Código Orgánico tributario a la tributación estatal y municipal: Estado de la cuestión. En I. de Valera, *Temas de Actualidad Tributaria, Homenaje a Jaime Parra Pérez* (págs. 685-686). Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Weffe, C. (2010). *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Caracas: Globe, C.A.