

**UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY.
VICERRECTORADO ACADÉMICO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO**



**ANÁLISIS DEL EFECTO DE LA SANCIÓN PECUNIARIA EN
EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.**

Trabajo de Grado presentado como requisito para optar al título de
Abogado.

Presentado por:

BR., Benítez Albarrán, Olimar Patricia C.I.V-26.877.078

BR., Páez Peña, José Leonardo Miguel C.I.V-27.022.269

Tutor:

Profesor Oscar Mazzei Pérez

Trujillo, 2021



UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Quien suscribe, **OSCAR MAZZEIPEREZ**, titular de la cédula de identidad N° **V-16.465.817**, por medio de la presente hago constar que acepto asesorar a los alumnos, **OLIMAR PATRICIA BENÍTEZ ALBARRÁN**, titular de la cédula de Identidad N° **V-26.877.078** y **JOSE LEONARDO MIGUEL PAEZ PEÑA**, titular de la cédula de Identidad N° **V-27.022.269**, con el carácter de Tutor en la investigación titulada: **“ANÁLISIS DEL EFECTO DE LA SANCION PECUNIARIA EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO”**, la cual deberá terminar con el Trabajo de Grado que se exige para optar al título de Abogado.

Aceptación que se expide en Valera a los diecisiete (17) días del mes de Junio del año dos mil veintiuno (2021).

OSCAR MAZZEI PEREZ
CI: 16.465.817



UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

APROBACIÓN DEL TUTOR

Quien suscribe, **OSCAR MAZZEIPEREZ**, titular de la cédula de identidad N° **V-16.465.817**, en mi carácter de tutor del Trabajo de Grado, presentado por los alumnos **OLIMAR PATRICIA BENÍTEZ ALBARRÁN**, titular de la cédula de Identidad N° **V-26.877.078** y **JOSE LEONARDO MIGUEL PAEZ PEÑA**, titular de la cédula de Identidad N° **V-27.022.269**, para optar al **Título de Abogado**, considero que el trabajo cumple con los requerimientos suficientes para ser presentado ante la Comisión Técnica evaluadora de la Universidad Valle del Momboy.

Ciudad de Valera, estado Trujillo, octubre de 2020.

OSCAR MAZZEI PEREZ
CI: 16.465.817
Aprobación del Tutor.

Agradecimientos.

A DIOS Todopoderoso.

A nuestros Padres, Familiares y Amigos

por todo el apoyo brindado.

Índice General

	Pág.
Aceptación del Tutor	2
Aprobación del Tutor.....	3
Agradecimientos.	4
Índice General.....	5
Índice de Cuadros	7
Veredicto	8
Resumen.....	10
Introducción.....	11
CAPITULO I.....	14
EL PROBLEMA	14
Planteamiento del Problema	14
Objetivos de la Investigación	19
Justificación de la Investigación.....	19
Delimitación de la investigación	20
CAPITULO II.....	22
MARCO TEÓRICO	22
Antecedentes de la Investigación	22
Bases Teóricas	25
1. Potestad Tributaria.	25
2. Principios Constitucionales Tributarios.....	27
2.1 Aplicación del Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva en Materia de la Multa.....	33

3.	Ilícito Tributario.	34
4.	Sanciones Tributarias.	36
5.	Multa.	38
6.	Evasión Fiscal.	42
7.	Código Orgánico Tributario.	45
CAPITULO III.....		47
MARCO METODOLÓGICO.....		47
	Diseño de la Investigación.	48
	Tipo de la Investigación.	48
	Población y Muestra.	49
	Técnica e instrumento de recolección de la información.	50
	Fuentes y obtención de la información.	51
CAPITULO IV		52
	Análisis de los Resultados.....	52
CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES.....		65
Bibliografía		71

Índice de Cuadros

Cuadro 1: Matriz de comparación de aspectos relevantes de la información recolectada sobre la Descripción del Carácter Punitivo de la Sanción Pecuniaria con ocasión al Ilícito Tributario, desde la óptica teórica-jurídica. Pág. 53

Cuadro 2: Matriz de comparación de aspectos relevantes sobre los Principios Constitucionales Tributarios que inciden en el establecimiento y estimación de la Sanción Pecuniaria. Pág. 58




VICERRECTORADO
Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales

VEREDICTO

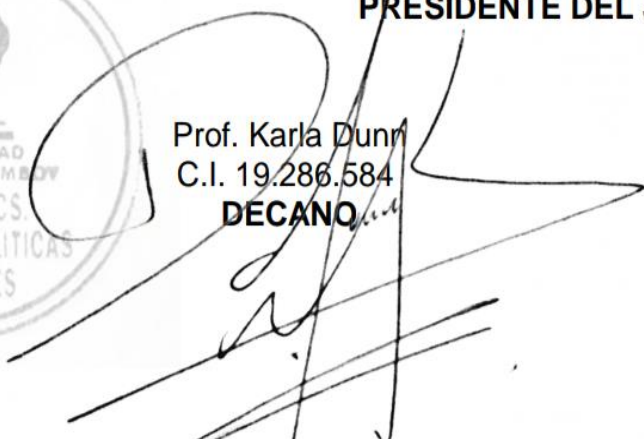
Nosotros, Prof. Marcos Guerrero, Prof. Oscar José Mazzei Pérez y Prof. Servio Rubèn Paredes, designados como miembros del Jurado Examinador del Trabajo de Grado titulado **ANÁLISIS DEL EFECTO DE LA SANCIÓN PECUNIARIA EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO** que presenta la bachiller: **OLIMAR PATRICIA BENÍTEZ ALBARRÁN**, portadora de la C.I. C.I. Nro.V- **26.877.078**, nos hemos reunido para revisar dicho trabajo y después de la presentación, defensa e interrogatorio correspondiente lo hemos calificado con: **VEINTE (20)** puntos, de acuerdo con las normas vigentes dictadas por el Consejo Universitario de la Universidad "Valle del Momboy", referente a la evaluación de los Trabajos de Grado para optar al título de abogado.

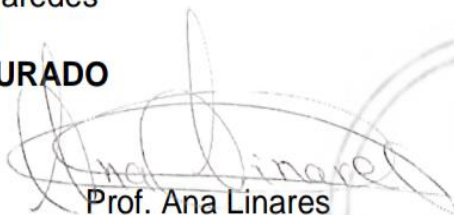
En fe de lo cual firmamos en Valera, estado Trujillo a los seis (06) días del mes de noviembre del dos mil veintiuno (2021).


Prof. Marcos Guerrero
C.I. 9.497.450
JURADO


Prof. Oscar José Mazzei Pérez
C.I. 16.465.817
TUTOR


Prof. Servio Rubèn Paredes
C.I. 4.486.928
PRESIDENTE DEL JURADO


Prof. Karla Dunn
C.I. 19.286.584
DECANO


Prof. Ana Linares
C.I. 9.013.217
VICERRECTORA






VICERRECTORADO
Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales

VEREDICTO

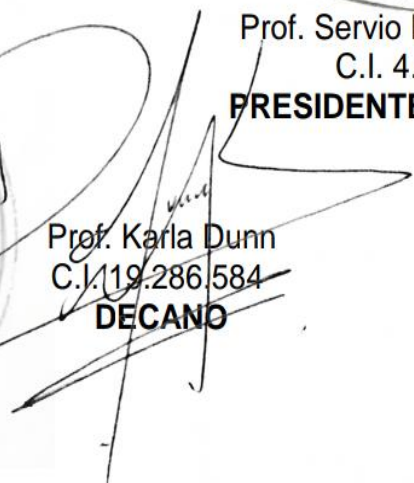
Nosotros, Prof. Marcos Guerrero, Prof. Oscar José Mazzei Pèrez y Prof. Servio Rubèn Paredes, designados como miembros del Jurado Examinador del Trabajo de Grado titulado **ANÁLISIS DEL EFECTO DE LA SANCIÓN PECUNIARIA EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO** que presenta el bachiller: **JOSÉ LEONARDO MIGUEL PÁEZ PEÑA**, portador de la C.I. Nro. **V-27.022.269**, nos hemos reunido para revisar dicho trabajo y después de la presentación, defensa e interrogatorio correspondiente lo hemos calificado con: **VEINTE (20)** puntos, de acuerdo con las normas vigentes dictadas por el Consejo Universitario de la Universidad "Valle del Momboy", referente a la evaluación de los Trabajos de Grado para optar al título de abogado.


En fe de lo cual firmamos en Valera, estado Trujillo a los seis (06) días del mes de noviembre del dos mil veintiuno (2021).


Prof. Marcos Guerrero
C.I. 9.497.450
JURADO


Prof. Oscar José Mazzei Pèrez
C.I. 16.465.817
TUTOR


Prof. Servio Rubèn Paredes
C.I. 4.486.928
PRESIDENTE DEL JURADO


Prof. Karla Dunn
C.I. 119.286.584
DECANO


Prof. Ana Linares
C.I. 9.013.217
VICERRECTORA



UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO ACADEMICO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

**ANÁLISIS DEL EFECTO DE LA SANCIÓN PECUNIARIA EN EL
CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.**

Autores: Olimar Benítez, José Páez.
Tutor: Profesor Oscar Mazzei.
Año: 2021

RESUMEN

Los principios constitucionales tributarios son los pilares jurídicos normativos del sistema tributario venezolano, comportan un límite necesario a la amplia potestad tributaria ejercida por el Estado y propenden a materializar la seguridad jurídica a través de la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes como sujetos pasivos. Parte de la potestad tributaria comprende la facultad unilateral de imponer sanciones legalmente establecidas, entre ellas la multa como sanción pecuniaria con carácter punitivo cuya forma de estimación cambio radicalmente con ocasión a lo establecido en la normativa vigente. El objetivo de la investigación, es analizar el efecto de la sanción pecuniaria establecida el Código Orgánico Tributario (2020) en concordancia a lo establecido en la Constitución de la República, sobre los principios constitucionales tributarios de legalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, en tal sentido, se analiza el carácter de la multa y sus aspectos teóricos relevantes. La metodología utilizada es la investigación de tipo documental, fundamentada en el diseño bibliográfico, se emplea la técnica de recolección de información documental y bibliográfica relativa a las variables de estudio para someter la información al análisis. La principal conclusión radica en la inadecuación de la estimación de la multa respecto a los principios constitucionales tributarios, especialmente el de capacidad económica contributiva y en la desproporcionalidad de la sanción pecuniaria. Se recomienda la difusión de la información y posible propuesta del tema de investigación para ampliar el estudio.

Palabras clave: principios, multa, potestad tributaria, normativa.

Introducción

El Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, siendo revestido de facultades y obligaciones para con los administrados, pudiendo los órganos encargados de éstas facultades, por medio de potestades tributarias, crear tributos siguiendo a los Principios Rectores Constitucionales, los cuales determinan el equilibrio y armonía del Sistema Tributario, debiendo determinar que éstos órganos del Estado tienen una relación con los sujetos pasivos la cual se forma por la imposición de una obligación tributaria legalmente establecida, a su vez, la Potestad Tributaria está comprendida por un régimen sancionatorio en el que las sanciones que devienen de la misma constituyen una conducta antijurídica que se considera en los ilícitos tributarios, los cuales a su vez pueden ser entendidos como sanciones pecuniarias.

Estas sanciones pecuniarias causan un efecto en el sujeto pasivo o administrado a niveles como sociales, económicos e incluso patrimoniales, donde en aspectos no sustituibles, concuerdan con principios constitucionales.

Al desentrañar el significado de la Potestad Tributaria en su aspecto sancionatorio, se estará describiendo todos los tipos de sanciones pecuniarias, pudiendo a su vez determinar los principios tributarios rectores que guían la creación de los ilícitos tributarios.

Cuando se observa el nacimiento y el carácter de las sanciones pecuniarias como consecuencia deberá estudiarse el alcance de éstas con respecto a una conducta que pudiendo ser activa u omisiva se considera evasión fiscal.

En cuanto a los principios que operan para perfilar todo el sistema tributario, más específicamente en cuanto a la creación de tributos, imposición de sanciones, debe presentarse como principios de legalidad, reserva legal en materia tributaria, irretroactividad, tutela jurisdiccional y

no confiscatoriedad del tributo. Todo este conjunto de tributos tienen su nacimiento en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Ahora bien, siendo considerado el Derecho Tributario como una rama del Derecho Público con carácter autónomo, éste regula la creación y aplicación de tributos a los contribuyentes como sujetos pasivos de la relación tributaria, no debe observarse como otra cosa que prestar dinero que exige el Estado, dando nacimiento al principio Constitucional de la Capacidad Contributiva en materia de multa; y por consiguiente, debe determinarse al carácter del poder limitado del Derecho Tributario estudiando la Potestad Tributaria.

Cuando se aborda la Potestad Tributaria no sólo se entiende como la capacidad que tiene la Administración Tributaria de crear tributos si no también la potestad de crear figuras sancionatorias como la sanción pecuniaria, respondiendo a la necesidad de prevenir la omisión del pago de Tributos por parte de los contribuyentes, pero observando así mismo la proporcionalidad que éstas sanciones deben abordar para no afectar la capacidad del contribuyente para responder por las obligaciones tributarias.

La forma y métodos que se emplearán para la investigación de éste trabajo de grado es de tipo documental, entendido como el estudio de trabajo e investigaciones previas, recolectando datos divulgados por medios impresos, información, el cual será utilizado con un enfoque crítico y a su vez conceptualizando reflexiones para así responder a los objetivos planteados.

El enfoque analítico de éste trabajo de investigación se dirige al esclarecimiento del alcance del efecto de algunas modificaciones a un supuesto tributario, el cual desde cierta perspectiva, fue en aras de no tomar en consideración todos los requisitos de formación de tributos y razones sancionatorias.

Para llevar a cabo el siguiente estudio se ha estructurado el trabajo de la siguiente manera, teniendo en primer lugar el Capítulo I “Lineamientos de Investigación” entendido como la parte donde se expone el planteamiento, objetivos a los cuales dar respuesta y una justificación adecuada para fundamentar la investigación. En el Capítulo II “Marco Teórico” se aborda toda la estructura teórico-descriptiva que comprende el tema en estudio. En el Capítulo III “Marco Metodológico” se expone el tipo de trabajo que se desarrolla, comprendiendo las técnicas metodológicas que se implementarán para la investigación, recolección de datos y ordenación de la información para a su vez llegar a ciertas conclusiones y consideraciones.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Desde el inicio de la civilización, la representación gubernamental en sus diversas modalidades y estructuras, en uso de su poder imperante ha exigido el pago de tributos como aporte obligatorio destinado a un determinado fin. Con el fenómeno evolutivo que produce la concepción de Estado como un ente organizado, revestido del ius imperium y de las facultades que le son conferidas mediante lo establecido en el Constitución de la República, existe la potestad propia y unilateral del ente estatal de crear tributos y con estos la obligación de pagarlos.

La potestad tributaria que impone la obligación de pago o satisfacción del tributo deviene del orden jurídico impuesto por la legislación tributaria. No obstante la facultad unilateral e imperante de crear tributos, existen principios constitucionales y rectores que delimitan la norma reguladora, como garantes de la justicia equilibrio y armonía en el sistema tributario. Estos principios como el de capacidad contributiva, principio de Justicia y Equidad, existen en razón de que permiten la materialización de un sistema tributario igualitario, proporcional y equitativo en la distribución de las cargas públicas.

La sanción tributaria, globalmente, constituye un medio empleado por la autoridad para disuadir al contribuyente a realizar actos que puedan atentar contra el interés colectivo. La generalidad de legislaciones extranjeras concibe la multa como una sanción tributaria por excelencia. En México, por ejemplo, la multa debe informarse de los principios de justicia tributaria según lo establecido en la Constitución Política mexicana y la sanción tributaria, a fin de su legalidad y adecuación al texto constitucional, debe atender a la capacidad económica del particular.

Los Estados Constitucionales admiten que la potestad tributaria sea ejercida en exclusiva sumisión a lo establecido en las leyes vigentes que conforman su ordenamiento jurídico, pudiendo ejercer amplias facultades extraordinarias tributarias limitadas por los derechos de los contribuyentes, los cuales, a su vez reposan en la ley y en principios rectores propios.

En Venezuela, actualmente se concibe la sanción como aquella penalidad impuesta por la norma tributaria con el fin de hacerla coercible ante el incumplimiento del sujeto pasivo, lo que se denomina carácter punitivo de la sanción tributaria.

Entre el Estado, en sus diversas representaciones y los sujetos pasivos impuestos al cumplimiento de la obligación tributaria, existe una relación jurídica que nace de un supuesto de hecho legalmente establecido. La potestad tributaria comprende el régimen sancionatorio en el que la sanción resulta la consecuencia directa que deviene de la realización de un supuesto de hecho calificado como un ilícito tributario.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias entre otros hechos, constituyen ilícitos tributarios, que se encuentran establecidos de forma taxativa por el ordenamiento jurídico, definidos como aquellos actos u omisiones que infringen las normas tributarias y originan una consecuencia jurídica sancionadora.

En el ámbito jurídico tributario, el término “ilícito” engloba todas las conductas antijurídicas. Siendo la administración tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, la encargada de imponer la sanción tributaria como una medida con finalidades preventivas y represivas hacia el contribuyente o responsable, autor de la conducta antijurídica que constituye la infracción tributaria, sin perjuicio de los casos en que sea necesaria la intervención del órgano jurisdiccional para la aplicación de sanciones tributarias determinadas.

De tal forma, el efecto de la materialización del ilícito tributario es la aplicación de una sanción por los organismos administrativos o judiciales competentes, para tales menesteres, el ordenamiento jurídico venezolano tributario contempla diferentes sanciones para los ilícitos tributarios atendiendo a la clasificación legal del ilícito y considerando el carácter penal o administrativo de la infracción.

Entre la diversidad de sanciones contempladas por el Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507 en fecha 29 de enero de 2020 se encuentra la multa, como una sanción pecuniaria, económica o monetaria con respecto de la cual se introdujo un cambio bastante considerable en cuanto a su estimación, aspecto éste nada similar a la regulación de la norma derogada.

La reforma del Código Orgánico Tributario del año 2001, introdujo la figura de la unidad tributaria como un mecanismo para la indexación de multas y aun en la reforma del año 2014 se mantuvo la medida de ajuste o actualización monetaria basado en la necesidad que evaluó el legislador de proteger los derechos del fisco ante la decadencia del valor de la moneda venezolana como consecuencia del fenómeno inflacionario.

Durante los contextos en que predominaba la vigencia de tales normas se produjeron criterios de inconformidad legal basados en la inconstitucionalidad e ilegalidad de este mecanismo de corrección pecuniaria denominado unidad tributaria, por considerarla una medida excesiva que produce el constante incremento de la sanción con el paso del tiempo, lo que resulta una medida lesiva para el contribuyente que vulnera los principios de capacidad contributiva, no confiscación, libertad económica y eficacia.

Al respecto, el autor Romero-Muci (2016) sostenía que:

El legislador deslealmente difiere la aplicación de la Unidad Tributaria para medir la capacidad tributaria del contribuyente en perjuicio de es éste, pero, a su vez, pretende el cobro de sanciones tributarias con base en el

valor actualizado de la Unidad Tributaria al momento del pago. p11

Es procedente cuestionarse la relación de la modificación legislativa con el mantenimiento de la armonía y justa distribución de las cargas públicas con respecto a la capacidad económica del contribuyente, siendo que la multa, como sanción pecuniaria, se establece ya no en unidades tributarias sino en equivalencia al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor según lo estimado por el Banco Central de Venezuela con referencia al tipo de cambio.

Como efecto o consecuencia de lo anteriormente expuesto se tiene que la recurrencia de los tributos y la sanción pecuniaria de multa, gracias a su cuestionable y reciente forma de estimación, puede ser, de cierta forma desproporcionada, además de inadecuada a los principios constitucionales de capacidad contributiva, justicia y no confiscatoriedad.

A tales efectos, sostiene Dupouy M. (2020) sobre la reforma del Código Orgánico Tributario:

Dicho texto normativo, como gran parte de las disposiciones en materia tributaria dictadas en tiempos recientes, constituyen imposiciones de facto sin base legal ni constitucional y con apenas unos meses de haber entrado en vigencia, aún no se han visto los efectos económicos reales que tendrán en el patrimonio de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, pero que se vislumbra llevarán al establecimiento de multas totalmente desproporcionadas a la infracción cometida y en consecuencia, propiciando la arbitrariedad y el uso abusivo de las sanciones. p1.555

Resulta innegable la circunstancia actual en que el fenómeno hiperinflacionario afecta inclemente la esfera pública, es decir, la recaudación tributaria y los ingresos por concepto de sanciones pecuniarias como la multa, empero, vale cuestionarse si con respecto a este diagnóstico, constituye una solución racional, equitativa, justa, o

idónea la medida adoptada a través de la reforma legislativa que impone la estimación de la multa de la forma ya expuesta.

Cada una de las medidas y decisiones adoptadas en materia tributaria repercuten o afectan a los contribuyentes de diversas formas, bien sea desde la perspectiva social como la particular y patrimonial. Ésta medida que se manifiesta a través de una reforma, transforma radicalmente un aspecto medular de la multa como sanción tributaria por la comisión de un ilícito, no es la excepción a la afectación alegada, especialmente en la capacidad contributiva del obligado, siendo digno de cuestionarse si es realmente “coadyuvar” el término que consideró el legislador en la reforma al Código Orgánico Tributario que transformo la forma de estimación de la multa.

Por lo anteriormente expuesto, es necesario analizar los importantes efectos generados por la sanción pecuniaria de multa en los contribuyentes y su interferencia en el orden jurídico tributario venezolano como un tema que surge de una reforma legal especialmente novedosa, en concordancia con los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario.

A tales efectos pueden surgir la siguiente interrogante ¿existe proporcionalidad de la multa como sanción pecuniaria establecida en el Código Orgánico Tributario y su estimación respecto de la infracción?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar el efecto de la sanción pecuniaria establecida en el Código Orgánico Tributario en concordancia a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Objetivos Específicos:

Describir las sanciones pecuniarias establecidas en el Código Orgánico Tributario como carácter punitivo con ocasión al ilícito tributario.

Identificar los Principios Tributarios Constitucionales que inciden en el establecimiento de las sanciones pecuniarias.

Determinar el alcance de la sanción pecuniaria con respecto a la evasión fiscal.

Justificación de la Investigación

La investigación desarrollada se enfoca en analizar el impacto y lo que ostenta la reforma del Código Orgánico Tributario refiriéndose a la modificación impuesta para establecer la multa mediante equivalente a la moneda de mayor valor, siendo necesario, observar la incidencia de éste supuesto en el sistema Jurídico Tributario.

En concordancia con lo anterior, esta investigación tiene relevancia desde la óptica social puesto que pretende realizar una evaluación jurídica-teórica de la incidencia de la nueva forma de establecer la multa en los sujetos relacionados, notándose que la modificación referida sugiere un desequilibrio legal que repercute en la misma razón de la modificación y no es más que una medida para contrarrestar el déficit fiscal.

Esta modificación legal atribuye cambios en los fines de la multa no como medio preventivo y represivo al contribuyente que vulnera los presupuestos tributarios, dejando en cambio un medio indemnizatorio para la administración tributaria.

La relevancia social de esta investigación implica, igualmente, la potestad sancionatoria como facultad propia del Estado, a través de la administración tributaria. El cambio que significa la reforma del Código Orgánico Tributario, con respecto a la forma de establecimiento de la multa modifica los fines de ésta para reprimir el actuar del contribuyente que comete un ilícito tributario, pero con objetivos principal de compensar o revertir el proceso hiperinflacionario de origen económico y su incidencia en el déficit público. En consecuencia, el Estado y los contribuyentes se encuentran afectados de forma directa por la problemática planteada en la investigación.

De tal forma, esta investigación pretende servir de base teórica para la comprensión del desajuste o desproporcionalidad del cambio legislativo con respecto a los principios propios del ordenamiento jurídico venezolano en materia tributaria, no desde el punto de vista económico sino desde un criterio jurídico que involucra un sistema de lógica, coherencia y correlación científica.

Delimitación de la investigación

La presente investigación se realiza desde la perspectiva estudiantil, con un enfoque geográfico que se circunscribe al ámbito del territorio venezolano, sin una delimitación sectorial específica, pues la investigación no lo amerita.

El área jurídica investigar, desde la perspectiva del contenido de la investigación se circunscribe al Derecho Público, para generar un análisis

de la incidencia y efectos de la forma de establecer la multa, como sanción pecuniaria del Derecho Tributario y enfatizar en la problemática planteada. Desde la perspectiva legal se analiza lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente relativo al establecimiento de la multa y su equivalencia actual, así como lo establecido en la Constitución de la República de Venezuela sobre los principios que rigen el sistema tributario.

Desde la perspectiva metodológica la investigación se circunscribe al análisis investigativo bibliográfico para responder a los objetivos planteados a través del empleo y análisis de material documental, información bibliográfica doctrinal e información histórica pertinente.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Este capítulo presenta las bases teóricas conceptuales y legales que sustentan y fundamentan la investigación, que permiten orientar la misma a delimitar el problema anteriormente expuesto en una base científica orientada por parámetros conceptuales y que permiten evidenciar la importancia de la sanción pecuniaria en el Derecho Tributario.

Antecedentes de la Investigación

Se presentan antecedentes investigativos previos que tienen relación directa o indirecta con la variable objeto de estudio. Los diversos enfoques de otros investigadores permiten ampliar la esfera cognoscitiva del fenómeno planteado, entre ellos, se cita los siguientes:

Sánchez (2019) presenta el trabajo titulado el **Cálculo de Multas con base a los Ingresos Netos del Contribuyente para los artículos 99 al 108 del Código Orgánico Tributario**. La metodología utilizada en el trabajo que se cita como antecedente consiste en el trabajo de campo, llevado a cabo en el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria.

La autora, haciendo uso de instrumentos y aspectos teóricos y legales concluye que la multa es una sanción administrativa por excelencia empero no cumple su cometido, ya que el valor de la unidad tributaria causa deficiencias en el sistema tributario venezolano en cuanto

a la determinación de sanciones, haciendo inconsistentes las sanciones pecuniarias a las que el Código Orgánico Tributario (2014) le asigna una cantidad específica de unidades tributarias. La creciente inflación produce la disminución de ingresos reales en cuanto a la recaudación por concepto de multas por ilícitos formales.

La administración tributaria no cuenta con herramientas que permitan adecuar a la capacidad económica del contribuyente las multas aplicadas por ilícitos formales, así como la legislación no proporciona un mecanismo de tabulación que permita definir el nivel de gravedad del ilícito.

El trabajo de investigación anteriormente descrito conserva una importante y evidente utilidad como antecedente investigativo ya que trata, teóricamente la multa como la sanción consecuencia del ilícito tributario cuando ésta solía estar expresada o calculada en unidades tributarias. Se presenta la sanción pecuniaria de multa como la sanción más frecuente en la legislación tributaria venezolana cuyo fin es represivo. Este antecedente presenta especial utilidad para considerar la naturaleza de la multa, como sanción pecuniaria propia del derecho tributario y su adecuación al sistema tributario, más aún en su reciente forma de estimación, ya no en unidades tributarias sino en equivalencia a la moneda de mayor valor, conforme a lo establecido por el Banco Central de Venezuela.

Según Alfonzo (2017) **Estrategias Gerenciales para Optimizar el Procedimiento de Retención y Enteramiento del Impuesto Sobre la Renta en el Instituto Autónomo de Salud del Estado Apure (Insalud-Apure)**. La metodología utilizada es la investigación de campo, de diseño descriptivo. El autor, en el trabajo citado, llegó a la conclusión que las retenciones del impuesto sobre la renta en el instituto mencionado, no se hacen efectivas oportunamente, generando un problema tributario puesto que la contrariedad a lo establecido en la norma sobre el momento en que

los recursos debían haberse enterado, da lugar a la imposición de multas y sanciones por parte de la Administración Tributaria.

El trabajo investigativo anteriormente mencionado presenta utilidad como antecedente debido a que el tratamiento de sus bases teóricas involucra los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, entre ellos el principio de capacidad contributiva, como un límite legal razonable entre la imposición del tributo y la capacidad del contribuyente, en defensa del derecho de propiedad y la prohibición de la confiscación tributaria.

Donate (2016) cuyo trabajo de grado se titula: **Aplicabilidad del Procedimiento de Cobro Ejecutivo Regulado en el Código Orgánico Tributario a las Multas que Impone el Instituto Nacional de Prevención, Salud y Seguridad Laborales**. La metodología utilizada por la autora del trabajo es la investigación de tipo documental fundamentada en el diseño bibliográfico. La autora del trabajo investigativo concluye en la definición de términos que ayudaron al esclarecimiento de la naturaleza jurídica del procedimiento estipulado, establecido en la norma (Código Orgánico Tributario de 2014) para determinar y esclarecer límites de la concepción en términos de sanción pecuniaria y cobro de tributos en general.

El trabajo referido anteriormente, sirve como antecedente de investigación puesto que presenta utilidad teórica referente al tratamiento teórico de variables como la sanción tributaria; efecto de la conducta infractora y la multa como un tipo de sanción de índole económica, cuya imposición persigue finalidades y objetivos determinados conforme a lo que establecía el Código Orgánico Tributario de 2014. De tal forma, el antecedente presentado funciona como referente teórico propicio y oportuno para formar las bases que anteceden la determinación de la multa en el sistema tributario actual, según lo establecido en el Código Orgánico Tributario (reformado en el año 2020).

Bases Teóricas

1. Potestad Tributaria.

En aras del mantenimiento de la convivencia pacífica y armónica de la sociedad, el Estado dicta el complejo de normas que regulan la conducta humana, de forma impositiva, los particulares administrados están en la obligación de adaptarse y subordinarse a la normativa vigente, de lo contrario, el ente estatal, en uso de sus potestades, impone el correctivo establecido.

En sentido amplio, el Estado tiene a su cargo la realización de la función administrativa, siendo entonces oportuno mencionar que la administración pública es un segmento del ente estatal cuyas funciones revisten una relevancia magna. En tal sentido, es propio de la administración pública, en cualquiera de sus vertientes especializadas, la aplicación de sus potestades.

Al respecto, establece Silva (2012:121): “las potestades se entienden como la situación constituida por el complejo de poderes, derechos y deberes de la Administración, las cuales se imponen como poder irresistible frente al administrado”.

Es preciso acotar que la potestad estatal, incluyendo la potestad tributaria se concibe como aquellas facultades o capacidades ordinarias y extraordinarias propias e innatas del ente que se justifican por permitir la consecución de los fines de interés general.

Para Moya (2009:29), establece que la potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. En otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una

porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas.

La potestad tributaria, es considerada en un plano neutro, una supremacía, y, por otro la sujeción. Es la existencia de un ente que se coloca en un plano superior, frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior (Alessi-Stammati, citado por Moya, 2009:29).

En base a lo antes expuesto, la potestad tributaria, es la atribución que tiene el Estado de imponer y cobrar tributos para el cumplimiento de sus fines propios. Asimismo, parte de la doctrina considera que la potestad tributaria es un mecanismo político-institucional para intervenir en la vida social y privada de los individuos.

La creación de tributos como parte de la potestad tributaria, obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

En otras palabras, la potestad tributaria implica la existencia de un sistema tributario, organizado, lógico, legalmente fundamentado, que no solo se basa en la creación de tributos, sino también en la capacidad para reclamar y compeler al cumplimiento de las obligaciones tributarias. De tal forma, el incumplimiento del obligado respecto de cualquier deber u obligación que le haya sido legalmente impuesto, constituye una acción que atenta contra la consecución del bien común que persigue la administración tributaria, además de vulnerar el orden jurídico establecido. En este punto, cobra especial relevancia la potestad sancionadora de la administración tributaria, como la facultad legal de imponer sanciones al contribuyente obligado en razón de su incumplimiento.

El ejercicio de cada una de las vertientes de la potestad tributaria, incluyendo la potestad sancionadora debe estar sometida exclusivamente a las disposiciones legales de la materia. Esto significa que el ejercicio de la potestad tributaria se encuentra limitado por los principios constitucionales tendentes a garantizar la preponderancia de la seguridad jurídica, los derechos y garantías de los contribuyentes, como los cimientos de un sistema tributario razonable, coherente y justo.

2. Principios Constitucionales Tributarios.

El poder estatal se fundamenta y conjuntamente se limita en las disposiciones constitucionales, de lo contrario se irrespetaría el orden jurídico que sustenta la supremacía constitucional y en consecuencia los derechos y garantías de los contribuyentes

Los principios que rigen el sistema tributario en Venezuela, están compuestos por normas constitucionales que deben orientar y guiar al legislador en todo lo relacionado con la creación de los tributos. En términos generales, los principios constitucionales tributarios deben regir, de forma absoluta, la manifestación de la potestad tributaria.

La existencia de los principios constitucionales relacionado con la materia tributaria ha estado presente en la historia constitucional del país, en especial los principios de legalidad o reserva legal en materia tributaria, de irretroactividad y tutela jurisdiccional, han estado de una forma u otra presentes en todas las cartas fundamentales venezolanas hasta la actualidad. Sin embargo, la Constitución Nacional vigente (de 1.999) hace cambios que se pueden considerar novedosos como es el principio de No Confiscatoriedad del Tributo.

Siguiendo este orden de ideas, en materia tributaria, tienen su origen en el artículo 133 de la Constitución de 1999, el cual se cita:

“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”

Como se puede apreciar, en este artículo se impone el tributo como una obligación de todos como fuente de financiamiento del aparato del Estado. No obstante, el poder tributario, como ya se ha mencionado, no es ilimitado, ya que la misma Constitución establece que en los artículos 316 y 317 los principios que darán forma al Derecho Tributario, de manera que existen preceptos limitantes bien determinados en virtud a los cuales el Estado desempeña sus funciones.

En relación a lo establecido en la Constitución Nacional sobre los principios rectores del sistema tributario venezolano se tiene:

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Se observa que, la Constitución, al describir el sistema tributario en su artículo 316, establece que éste se sostendrá en un sistema eficiente de recaudación de los tributos, lo que podría considerarse como principio de Recaudación Eficiente, así mismo, se desprende el principio de la Capacidad Contributiva, el cual hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica; y el de Justicia Tributaria:

Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse, exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras

sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República.

El artículo 317 anteriormente citado contiene varios principios tributarios adaptables a la administración tributaria tanto a nivel vertical del gobierno, como es la legalidad, no confiscatoriedad, prohibición del pago de tributos en servicios personales y fijación del lapso de entrada en vigencia de la ley tributaria.

Resulta oportuno, una vez explanado el contenido legal y fundamento jurídico de los principios constitucionales tributarios, procurar la explicación cronológica de cada principio.

I. Principio de Legalidad Tributaria; en primer lugar, el principio de legalidad resulta propio del un Estado de Derecho, incluso es innegable que éste se encuentra vinculado con la justicia. En el Derecho Tributario encuentra su fundamento en la regla general que sostiene la inexistencia del tributo sin una ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). Este principio que proclama la legalidad tributaria, constituye la máxima expresión de seguridad jurídica de los particulares, contribuyentes y de la sociedad en general frente al poder imperante de la administración tributaria.

El principio de legalidad tributaria rige al sistema tributario no solo en cuanto a la creación de tributos, su estimación, variabilidad y en fin, todo lo concerniente a la tributación, sino que su amplitud se extiende a regir la potestad tributaria sancionadora y todo lo relativo al incumplimiento de la obligación tributaria, la comisión de ilícitos y las consecuencias jurídicas que de tales hechos deriva (imposición de sanciones).

La existencia de este importante principio en materia tributaria se circunscribe en su propia finalidad jurídica, que impide la arbitrariedad, abuso o extralimitación de la administración tributaria, posibilitando, al mismo tiempo, el cumplimiento de los deberes y obligaciones propias del contribuyente, en cuanto estas se encuentren establecidas en el ordenamiento jurídico vigente.

Según Belisario R. (2013) el principio de legalidad tributaria es el principio constitucional más importante debido a que su correcta aplicación genera el consecuente efecto de cumplimiento del resto de principios tributarios. Este autor sostiene:

El Principio de Legalidad no es solamente que el Tributo debe ser creado mediante Ley, sino que implica además que la Ley debe establecer siempre elementos esenciales que son necesarios para que el Principio de Legalidad quede aplicado en su verdadero valor y que la Ley debe ser creada de manera que se garantice cabalmente el respeto de los otros principios que rigen en materia tributaria en Venezuela.
p131

El criterio señalado evidencia la trascendencia del principio de legalidad tributaria en un Estado de Derecho, aplicado a la ley en materia tributaria genera, conjuntamente, la posibilidad jurídica de aplicación de otros principios tributarios no menos importantes que el señalado, empero dependientes, desde cierto punto de vista.

Otros criterios, como el de García P. (2019) amplían notablemente la concepción del principio de legalidad tributaria, al señalar:

Este principio, también conocido como de “reserva legal”, implica la imposibilidad de delegar la función creadora de un tributo, incluidos cualquiera de sus elementos, a un órgano distinto al competente para la creación y promulgación de leyes. Esto es, en nuestro país a la Asamblea Nacional. p21

Lo relativo a la materia de creación de tributos y todo lo que ello implica, entendiéndose potestad tributaria creadora y sancionadora, se encuentra revestido de una importancia exuberante, propia de la influencia que implica el Derecho Público en la sociedad. De tal forma, se requiere la intervención exclusiva del órgano legislativo especializado jurídica y técnicamente para tales menesteres.

II. Principio de No Confiscatoriedad: la Constitución Nacional establece expresamente que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Según Delgado O. (2004):

La Confiscatoriedad se configura cuando la tributación impuesta es desproporcionada, excesiva y fuera del contexto de la capacidad de contribuir del contribuyente, cuya consecuencia es la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, si así sucede, entonces el patrimonio es la fuente de donde se sustraen los recursos y el impuesto resulta confiscatorio, por cuanto por medio de él es que el Estado toma por vía coactiva una parte del patrimonio del administrado sin compensación alguna. Este principio ha sido previsto en la Constitución a fin de limitar e impedir esta imposición exagerada así como para garantizar el derecho a la propiedad de los particulares. (Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia nº 1.886 de fecha 02-09-2004, expediente nº 03-1050, sección de motivaciones para decidir, párrafo 22)

En virtud a la correlación que existe entre los principios tributarios, evidentemente, el efecto confiscatorio que pueda tener un tributo, afecta el derecho de propiedad del contribuyente, así como su capacidad contributiva, lesionando, por vía de consecuencia, la libertad del

contribuyente y convirtiendo al tributo en algo injusto, primitivo y desapegado de toda posible legalidad.

III. Principio de Capacidad Contributiva: este principio constitucionalmente establecido es uno de los más importantes en materia tributaria. Principalmente consiste en que la exigencia tributaria se adapte a la riqueza del contribuyente. Se rige por la sencilla regla general que reza; “a mayor capacidad económica, mayor será el pago producido”.

El principio de capacidad contributiva pretende la justa y equitativa distribución de las cargas públicas, al respecto, señala Belisario R. (2013):

El Principio de la Capacidad Contributiva existe no solo como limite al Poder Tributario del Estado, sino también como mecanismo para alcanzar la justicia en materia tributaria, a través del equiparamiento entre iguales y desiguales como medio de distribuir las cargas públicas.
p127

Precisamente, el principio tributario de no confiscatoriedad es el complemento elemental del principio de capacidad contributiva, en el sentido que cuando la administración tributaria excede la imposición prevista de la capacidad contributiva del obligado, tal imposición reviste carácter confiscatorio. La aplicabilidad de ambos principios constitucionalmente establecido está estrechamente vinculada a la justicia tributaria.

Indudablemente, el sistema tributario tiene que estar en armonía con la capacidad contributiva del obligado, en tal sentido, afirman Ramírez, Baute y Planchart (2000):

La capacidad contributiva consiste en la aptitud para soportar cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aportan la contribución debida al Estado. En otras palabras, el principio de capacidad contributiva obliga al

legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes. p18

La capacidad contributiva persigue la finalidad de mantener el equilibrio lógico, racional y proporcional entre los derechos del contribuyente obligado y las imposiciones del sistema tributario, en virtud al eficaz funcionamiento del mismo y a la tributación adecuada.

2.1 Aplicación del Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva en Materia de la Multa.

Al profundizar el contenido de la Capacidad Contributiva se abordan principios que tutelan el Derecho Tributario debiendo destacarse como uno de ellos el principio mencionado.

Se discute a nivel doctrinal y práctico la aplicación del contenido de éste principio, pudiendo abordar su alcance y entendiendo que se enfoca en el patrimonio individual, siendo que la no aplicación de tal principio se considera un aspecto “confiscatorio” en el Derecho Tributario y teniendo ciertas garantías constitucionales como postulados de igualdad ante privilegios y beneficios.

Debe ser comprendido que, en virtud al poder fiscal de ésta materia por cuanto puede vulnerar los derechos personales ya que entra como sujeto activo el Estado en su poder de Imperio respecto del área en cuestión, pero debe entenderse la licitud cuando éstas actividades no vulneran los aspectos privados o derechos fundamentales, de manera que al abordar el principio de capacidad contributiva se observan postulados para su correcta existencia, dejando sugestivamente entendible que al considerar la multa, la capacidad económica contributiva

debe agregarse como factor incidente, en aras de garantizar la no confiscación de la sanción.

Es incuestionable la amplia importancia que conserva el principio de capacidad económica contributiva para el sistema tributario, en razón de ello, la aplicabilidad del principio constitucional mencionado no se limita o circunscribe a la exclusiva tributación, sino que se extiende a la generalidad de aspectos o elementos que conforman el complejo sistema tributario.

Al respecto sostiene Iturbe A. (2019):

Por lo tanto, la carga tributaria (tributos y accesorios) sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable, es decir, no debe exceder lo que aconseje una buena prudencia, ya que de lo contrario el tributo o la sanción pudiera catalogarse como confiscatorio. p660

La aplicabilidad extensiva del principio de capacidad contributiva, se infiere, responde a la necesidad de propiciar la eficiencia recaudatoria y la protección de la economía nacional que pretende el artículo 316 de la Constitución Nacional, aunado a la importancia de la unificación del sistema tributario a través de la absoluta aplicación de lo establecido en la carta magna, como normativa suprema.

3. Ilícito Tributario.

Para el autor Sainz de Bujanda, citado por Higuerey, A. e Higuerey, A. (2016:114), 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.

Hay otras corrientes, como la Administrativa que sostiene que los ilícitos tributarios son infracciones administrativas sancionados por la

Administración Pública, y son definidos como la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público.

La Teoría Tributaria tiene entre sus defensores aquellos que consideran 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” (Giuliani Fonrouge).

Estas opiniones se basan en 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, 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 específicas del derecho tributario.

Por ende, se puede definir que el ilícito tributario son las acciones u omisiones que atentan o quebrantan una norma establecida en el Código Orgánico Tributario (COT), las cuales pueden incurrirse de manera culposa o dolosa.

a. Clasificación.

En el Código Orgánico Tributario (COT), establecen cuales son los ilícitos tributarios y como deben ser aplicados.

✓ **Ilícito Tributario Material:** respecto a estos ilícitos se encuentran definidos en los artículos 109 al 117 del Código Orgánico Tributario (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.

- ✓ **Ilícito Tributario Formal:** Son aquellos que se producen por el incumplimiento, por parte del contribuyente, 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 Código Orgánico Tributario (COT) los cuales se encuentran desarrollados en los artículos 99 al 108:
 - 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.

- ✓ **Ilícito Tributario Penal:** Se hallan definidos en los artículos 118 al 130 dentro del Código Orgánico Tributario (COT): 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.

4. Sanciones Tributarias.

Ante la actuación contraria, violatoria o lesiva de lo establecido en la norma tributaria, la administración tributaria, a través del ejercicio de la

potestad sancionatoria, impone, al sujeto pasivo, la sanción legalmente correspondiente, de conformidad al cumplimiento previo del procedimiento administrativo o penal previsto en la ley. Esto quiere decir que el Estado es el titular de la acción que pretende el cumplimiento coactivo de sus disposiciones.

Las sanciones tributarias conforme a lo definido por Celis (2003), citado por Villasmil M. (2019:273): “significan la reprobación de haberse realizado un acto contrario a una norma, sea ésta de carácter jurídico, ético o de cualquier otra índole”.

Tomando en consideración lo antes expuesto, las sanciones tributarias son la manifestación consecuente de la desobediencia a la ley, que configura la consecución de un ilícito tributario legalmente establecido, cuya pena ya se encuentra establecida por la ley para quien comete tal hecho, y por ende hay una sanción. Es decir, la sanción tributaria es la condena que recae en los individuos que obran en contra de la administración tributaria y de la recaudación de tributos.

a. Tipos de Sanciones Tributarias.

Al incurrir en uno o más ilícitos tributarios la consecuencia jurídica derivada de la conducta antijurídica es la aplicación de la sanción (o concurrencia de las mismas), las cuales, de conformidad con el artículo 90 del Código Orgánico Tributario 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.

En materia tributaria, la pena privativa de libertad no es una sanción que pueda ser impuesta por la Administración Tributaria puesto que no le corresponderle, pues ésta es solo facultad de la jurisdicción 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 Público para que le dé curso al caso. Y en el caso de las personas jurídicas se considera que 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.

En el caso de la multa y las demás sanciones anteriormente previstas, la administración tributaria es absolutamente competente para imponer la sanción procedente.

Respecto de la Multa, Caballenas de las Cuevas (2005:260) realiza una definición donde establece lo siguiente: “Es una pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual. Hay pues, multas penales administrativas o civiles”.

Por ende, se considera una de las más comunes sanciones implementadas por la Administración Tributaria como un mecanismo represivo para los contribuyentes, responsables y administrados 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.

5. Multa.

La multa, como afectación al patrimonio de la persona, se refiere al pago de una suma dineraria, que no tiene por cometido el sostenimiento

de las finanzas públicas ni tampoco fines resarcitorios, puesto que su propósito, consecuente con la complejidad misma de la pena, es el mantenimiento del orden jurídico.

En el ámbito administrativo, el régimen sancionatorio expresado en la imposición de multas, tiene su desarrollo. Así pues, en el marco del ejercicio de la potestad sancionadora, le compete a la administración tributaria, la imposición de multas.

a. Carácter Punitivo de la Multa.

Según el autor Mogrovejo J. (2011), quien cita a García de Enterría (1976), para coincidir con el carácter punitivo, represivo y so resarcitorio de la sanción tributaria, en consecuencia, la privación que agrava la situación jurídica del infractor. Por ello, sostiene García de Enterría:

El mal infringido por la Administración a un administrado, como consecuencia de una conducta ilegal; ese mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho, revocación de un acto favorable, pérdida de una expectativa o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa, incluso arresto o prisión personal del responsable. p25

En este orden de ideas, las sanciones con carácter punitivo, tiene que analizarse como la restricción o privación de derechos, de una manera general, dada por las consecuencias que agravan la situación de la persona infractora, que podría expresarse no sólo en penas pecuniarias, como el caso de las multas, sino también en medidas que son consideradas de carácter real, como la suspensión del ejercicio de sus actividades, como llevarlos a que puedan obtener penas privativas de la libertad.

b. Proporcionalidad de la Multa con respecto a la Infracción.

El autor español Delgado S. (2017) sostiene, en concordancia con el criterio de Martínez L. y Almudí C. sobre la proporcionalidad de la multa:

El principio de proporcionalidad informa la totalidad del ordenamiento jurídico, pero en el ámbito del Derecho tributario sancionador, al igual que los demás principios que informan esta rama del derecho, cumple una doble función, de un lado, limita la potestad sancionadora de la Hacienda pública, de otra parte, se convierte en un auténtico derecho subjetivo del presunto infractor. p11

En tal sentido, la proporcionalidad comporta la limitante que pretende la protección de los derechos fundamentales vinculados a la situación específica. En efecto, la proporcionalidad de la sanción, como directriz rectora del régimen sancionador tributario, comporta la justa equivalencia entre el ilícito cometido y la infracción establecida en la norma vigente.

En virtud de ello, se entiende que exista íntima relación entre la proporcionalidad de la sanción y el grado de culpabilidad del infractor, debido a que, resulta razonable la imposición de una sanción incrementada en respuesta a la comisión de una infracción muy grave, que implica la intención por parte del infractor, distinto de aquellas infracciones que ameritan una sanción proporcional a la negligencia del infractor.

c. Objetivo de la Multa.

La multa tiene como objetivos principales desalentar y sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la violación de las normas vigentes, en razón de ello la doctrina ha sido enfática en sostener el

carácter punitivo de la multa, como sanción pecuniaria por excelencia, en el derecho tributario. No tiene como objetivo de reparar o compensar a los afectados por la infracción.

Sobre este importante aspecto, Dupouy M. (2014:78) sostiene un criterio firme, apoyado en la doctrina tributaria: “El fin de la sanción no es recaudatorio, sino vinculado con la necesidad de establecer y conservar el orden social.

Por otra parte, tampoco su fin es indemnizatorio frente a la erosión de la moneda causada por el fenómeno inflacionario”.

d. Estimación de la Multa Conforme a lo Establecido en los Artículos 91 y 92 del Código Orgánico Tributario (2020).

Anteriormente, en virtud a lo establecido en el artículo 91 del Código Orgánico Tributario de 2014, cuando las multas estuvieran expresadas en Unidades Tributarias debía utilizarse el valor que ésta tuviera en el momento del pago de la multa. Posteriormente, entra en vigencia la unidad tributaria sancionatoria con fundamento en la ley que la establece, denominada Ley Constitucional sobre la creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria (2017).

La reforma del Código Orgánico Tributario (actualmente vigente), producida en el año 2020 por la Asamblea Nacional Constituyente, rige una forma diferente de establecer la sanción pecuniaria, de tal forma que la Unidad Tributaria (UT) es sustituida por el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicada por el Banco Central de Venezuela, debiendo utilizarse el valor de ese tipo de cambio vigente para el momento del pago.

En base a lo anterior, se crea una nueva característica a la hora de hacer el cálculo para las sanciones por comisión de ilícitos tributarios, donde la unidad tributaria (UT) es sustituida por el tipo de cambio oficial

de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela. En estos casos, el que se va a utilizará el valor del tipo de cambio que estuviere vigente para el momento del pago.

Por su parte, el artículo 92 ajusta su contenido en función del desplazamiento y reemplazo de la Unidad Tributaria como unidad de medida dirigida a fijar multas, sólo que en este caso referido al supuesto de multas porcentuales. Conforme a la nueva disposición, la multa porcentual una vez calculada en bolívares ha de convertirse en su equivalente en el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor que se corresponda con la fecha de comisión del ilícito y se cancelará utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

Por ende, se constituye que todas las multas que son establecidas en términos porcentuales, se calcularán al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, que es publicado por el Banco Central de Venezuela, que correspondan al momento de comisión del ilícito, y se cancelarán al valor de la misma que estuviere vigente al momento del pago.

6. Evasión Fiscal

El concepto o definición de evasión es un término que incluye todas aquellas manifestaciones que consisten en la falta de cumplimiento de la prestación de la obligación tributaria.

Para Villegas H. (1999):

La Evasión Fiscal o Tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a pagarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. p210

Siguiendo este orden de ideas, Gómez C. (2006:479) hace referencia mediante las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley lo cual indudablemente es ilegal.

Otros autores prefieren utilizar el término "ilícito tributario" y lo definen como un género de conducta que por acción u omisión deriva en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios (Georgetti, A. 1.967:84).

Criterio más reciente es el de Siblesz V. (2016:201) que concibe la evasión fiscal como "la disminución, eliminación o incumplimiento de un monto tributario por parte del obligado a ella, mediante conductas violatorias del ordenamiento jurídico que regula el régimen tributario".

En tal sentido, se entiende por Evasión Fiscal, el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones. Se presenta cuando el contribuyente evade el pago de su obligación, siendo ilegítimo e ilícito y es considerado delito. También se presenta cuando existe disminución en el monto debido. La evasión también hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal.

a. Características.

La evasión fiscal como ya lo hemos definidos como la infracción cometida por el contribuyente para evitar el pago de sus obligaciones, por ende la evasión fiscal tiene las siguientes características:

- ✓ Se presenta por evadir el pago al cual está obligado el contribuyente y cuando existe disminución en el monto exigido.

- ✓ La norma transgredida tiene su ámbito de aplicación en una determinada nación, es decir, debe referirse a un determinado país.
- ✓ Se produce para aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un determinado tributo.
- ✓ Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho, que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria con exclusión de que la conducta sea fraudulenta o por omisión- Conducta antijurídica, ya que toda evasión tributaria es violatoria de las disposiciones legales.

b. Clasificación de la Evasión Fiscal.

Se considera que son muy numerosas las formas de evasión fiscal. En cualquier caso, todas ellas tienen un mecanismo común, y es que, procuran ocultar bienes e ingresos al fisco nacional.

La clasificación de la evasión fiscal son las siguientes:

I. Subdeclaración de Impuestos.

La cantidad de los impuestos a pagar obedece a las ganancias logradas. Por tanto, para pagar menos impuestos, habrá quienes declaren a Hacienda unas ganancias inferiores a las que realmente están obteniendo. Para ello, habrá que ocultar la diferencia por la cantidad no declarada, de tal manera que el fisco no descubra el total de las ganancias.

II. Paraísos Fiscales.

El paraíso fiscal es un estado con una carga impositiva mucho menor que en el resto de los países del mundo. Este caso termina por atraer los capitales de los no residentes. De ahí que las grandes fortunas

y numerosas empresas se vean atraídos por los paraísos fiscales. Hay personas que establecen su domicilio en un paraíso fiscal pese a no vivir allí. Gracias a la confusión de estos estados, es difícil conocer las identidades de quienes ocultan su patrimonio en paraísos fiscales.

Por lo general, los paraísos fiscales son países de sometida extensión geográfica, como ocurre en el caso de las Islas Caimán, Mónaco, las Bahamas o San Marino. Llama la atención el caso de las Islas Caimán, el gran ejemplo de paraíso fiscal, donde hay más sociedades que habitantes.

III. Designar a un Testaferro.

Con la intención de evadir impuestos, los sujetos obligados pueden encubrirse tras la figura del testaferro. Para ello, el testaferro, terminará por asumir el control de la empresa, proporcionando su identidad y cuentas bancarias, encubriendo al evasor fiscal. Esto implicará que el testaferro sea responsable de los negocios y contratos.

7. Código Orgánico Tributario.

El Código Tributario de Venezuela tiene rango de Ley Orgánica se promulgó por primera vez el 3 de agosto de 1982 con vigencia desde el 31 de enero de 1983 y luego sus sucesivas reformas del 11 de septiembre de 1992 vigente desde el 11 de diciembre del mismo año; y la del año 1994, vigente desde el primero de julio de ese año hasta octubre de 2001, fecha en la que entró en vigencia la reforma.

El Código Orgánico Tributario de Venezuela se inspiró en su primera promulgación, presidiendo la comisión redactora el Profesor José Andrés Octavio. Respecto del vigente Código del año 2001 mantiene la misma estructura con variaciones y actualizaciones principalmente dirigidas a darle mayores facultades a la Administración Tributaria,

normas que algunas de ellas rompen el equilibrio en la relación jurídica tributaria.

a. Reforma del Código Orgánico Tributario de 2020.

Esta última reforma del Código Orgánico Tributario de Venezuela se da, a través de Decreto Constituyente publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N°6.507 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 29 de enero de 2020, fue publicado un nuevo Código Orgánico Tributario.

El Decreto en referencia, modifica en total cuarenta y cuatro (44) artículos del derogado Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 6.512 Extraordinario de fecha 14 de noviembre de 2014.

La Asamblea Nacional Constituyente realizó la reforma al Código Orgánico Tributario, abogados, entre ellos Juan Cristóbal Carmona Borjas, consideran sobre las principales modificaciones que experimenta el Código Orgánico Tributario, no puede dejar de observarse que el “Decreto Constituyente” que la contiene resulta inválido por efecto consecencial de los vicios que se han venido atribuyendo a la Asamblea Nacional Constituyente, tanto en lo que respecta a su origen como a su desempeño.

En base a lo expuesto anteriormente, gran parte de los estudiosos en materia tributaria tienen el mismo criterio de la inconstitucionalidad de la reforma porque se incumplió con el procedimiento que establece la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, para que se den la reforma de alguna ley o código como es el caso que hoy estamos analizando, en este argumento la reforma que se le realizó al Código Orgánico Tributario consideramos que tuvo grandes cambios como es el caso del pago de las multas cuando se comete un ilícito tributario que es la columna vertebral de esta investigación.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tomando como base lo referido, en la presente investigación se presentarán los protocolos metodológicos requeridos para Análisis del efecto de las sanciones pecuniarias de la reforma del Código Orgánico Tributario en concordancia a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

El marco metodológico es la parte de la investigación donde se expone la manera como se va a realizar el estudio, los pasos para realizarlo, su metodología. Toda trabajo requiere de procedimientos que han de cumplirse a fin de determinar el diseño, tipo, nivel, población de la investigación; de igual forma, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, los procedimientos por medio de los cuales se generan resultados. Según, Balestrini (2006) el marco metodológico:

Está referido al momento que alude al conjunto de procedimientos lógicos, técnico-operacionales implícitos en todo el proceso lógico de investigación, con el objeto de ponerlos en manifiestos y sistematizarlos; a propósito de descubrir y analizar los supuestos del estudio y de reconstruir datos, a partir de los conceptos convencionalmente operacionalizado. p50

Todo proceso investigativo implica la recopilación de datos e información de importancia para el conocimiento del investigador, para ello se debe tomar en cuenta que el interesado debe basarse en cierta metodología que le ayude a desarrollar un conocimiento científico, teniendo que a partir de allí surge lo que se conoce como el abordaje metodológico; que no es más que la exposición de la manera en la que se abordó el tema; teniendo el tipo, diseño de investigación, así como las técnicas que se emplearon para la recolección de los datos y como

posteriormente fueron analizados; todo con el propósito de llegar a la meta deseada.

Diseño de la Investigación.

El diseño de la investigación es para Kerlinger y Lee (2002):

Generalmente se llama diseño de investigación al plan y a la estructura de un estudio. Es el plan y estructura de una investigación concebidas para obtener respuestas a las preguntas de un estudio. El diseño de investigación señala la forma de conceptualizar un problema de investigación y la manera de colocarlo dentro de una estructura que sea guía para la experimentación (en el caso de los diseños experimentales) y de recopilación y análisis de datos. p403

En este caso se describirá la serie de procedimientos que se llevarán a cabo con el fin de ir alcanzando los objetivos específicos que a su vez conducirán al logro del objetivo general planteado al inicio de la investigación; como señala Arias (2006:432): “El diseño de la investigación es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado”.

Tipo de la Investigación.

Esta Investigación es un estudio de tipo documental, en relación a ésta, la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006), se entiende por investigación documental el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza con apoyo principalmente en trabajos previos, información y datos divulgados por medio impreso, audiovisuales y electrónicos, la originalidad del estudio se refleja el enfoque crítico, conceptualizado, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y en general el pensamiento del autor.

Con ello se puede conocer los antecedentes, bases teóricas y bases legales que permiten desarrollar la investigación que se realiza. En efecto, la investigación documental aplicable al presente trabajo tiene como objetivo elaborar un marco teórico conceptual para formar un cuerpo de ideas sobre el objeto de estudio en base a las fuentes de información que corroboran el conocimiento inmediato de la investigación.

En este sentido y de acuerdo con la afirmación antes expuesta, el producto final de la investigación ha sido el Análisis del efecto de las sanciones pecuniarias de la reforma del Código Orgánico Tributario en concordancia a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Población y Muestra.

La población es un conjunto de individuos de la misma clase, limitada por el estudio. Según Wigodski (2010:114), “es el conjunto total de individuos, objetos o medidas que poseen algunas características comunes observables en un lugar y en un momento determinado.”

Asimismo, la muestra es la que puede determinar la problemática ya que es capaz de generar los datos con los cuales se identifican las fallas dentro del proceso. La autora de la obra citada afirma que la muestra es el grupo de individuos que se toma de la población, para estudiar un fenómeno estadístico.

En base de lo expuesto anteriormente, se debe aclarar que en el caso de esta investigación no se puede hablar de población ni de muestra dado que el tipo de investigación es documental, por cuanto se basa en una revisión crítica del estado del conocimiento, ya que no se realiza

ningún tipo de encuestas ni nada que se tenga considerar tanto la población ni la muestra.

Técnica e instrumento de recolección de la información.

La técnica de investigación viene hacer las formas o maneras de cómo obtener la información, según Arias (2006:67) es: “el procedimiento o forma particular de obtener datos o información”, son las que especifican de cierta manera el método científico. Para este mismo autor “un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información”.

El objetivo es definir de antemano varias modalidades de conducta y solicitar a los observadores que registren, cada vez que ocurra la conducta. La información versará entorno a acontecimientos vividos y aspectos subjetivos de la persona tales como creencias, actitudes, opiniones o valores en relación con la situación que se está estudiando. En este orden de ideas, según la obra citada, como instrumento de recolección de información, se plantea el registro anecdótico definido como:

Un tipo de instrumento o metodología de registro de la información conductual en el que se describe de la manera más objetiva posible un conjunto de hechos, situaciones o fenómenos que han tenido lugar en un período de tiempo en el que se ha llevado a cabo una información. p18

La investigación documental, se define por la utilización de documentos; se recolecta, selecciona, analiza y presenta resultados coherentes; porque utiliza los procedimientos lógicos y mentales de toda investigación; análisis, síntesis, deducción, inducción, entre otros.

Además de ello, se realiza un proceso de abstracción científica, generalizando sobre la base de lo fundamental; así como supone una recopilación adecuada de datos, a través de la investigación documental bibliográfica, que permiten redescubrir hechos, sugerir problemas, orientar hacia otras fuentes de investigación, orientar formas para elaborar instrumentos de investigación y elaborar hipótesis.

Fuentes y obtención de la información.

En este punto se hace necesario definir las fuentes donde se obtiene la información la cual será analizada y registrada. Una fuente primaria es aquella que contiene información nueva y original, resultado de un trabajo intelectual. Mientras que las fuentes secundarias son aquellas que contienen información organizada, elaborada, producto de análisis, extracción o reorganización que refiere a documentos primarios originales (Biblioteca de la Universidad de Alcalá, 2018).

Para fines de esta investigación las fuentes primarias han sido: manuales jurídicos, revistas científicas jurídicas, enciclopedia, diccionarios, páginas electrónicas, monografías, criterios jurisprudenciales y todas las bibliografías desarrolladas en el proceso de consulta, recolección de datos y compartir de saber.

En este mismo orden de ideas se debe señalar que se aplica la revisión selectiva de literatura, enfatizando en áreas del conocimiento jurídico, especialmente relevantes para el fundamento de la investigación. Al respecto, señalan Hernández, Fernández y Baptista (2006:65) sobre la revisión de la literatura, la cual: “consiste en detectar, consultar y obtener la bibliografía y otros materiales que sean útiles para los propósitos del estudio, de donde se tiene que extraer y recopilar la información relevante y necesaria que atañe a nuestro problema de investigación”.

CAPITULO IV

Análisis de los Resultados

Con el objeto de presentar el reporte de resultados de la investigación, señala Creswell (2005), citado por Hernández, Fernández y Baptista (2006:723) que; no existe una sola manera para presentarlos, aunque se desarrollan mediante una forma y esquema narrativos.

Respecto del tema que concierne a la investigación, como producto del análisis de las diversas fuentes bibliográficas se evidencia el carácter jurídico de la sanción pecuniaria de multa, de la que deriva, como consecuente efecto la relación de proporcionalidad entre su reciente forma de estimación y la aplicación de los principios constitucionales del sistema tributario venezolano.

A tales efectos, se presenta una matriz de comparación de opiniones de autores para presentar los resultados de la investigación documental, como el método idóneo para exponer los aspectos relevantes de los datos recolectados en el proceso y el análisis sintético de los mismos.

La matriz de comparación de opiniones de autores que se presenta a continuación expone la descripción de la sanción pecuniaria conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, y su carácter punitivo con ocasión al ilícito tributario, como el primero de los objetivos específicos que se pretende abarcar en el presente análisis.

Cuadro 1: Matriz de comparación de Aspectos Relevantes de la Información Recolectada sobre la Descripción del Carácter Punitivo de la Sanción Pecuniaria con ocasión al Ilícito Tributario, desde la óptica teórica-jurídica.

Aspecto Clave sobre la Variable: Carácter de la Sanción Pecuniaria de Multa.	
Revisión	Síntesis Interpretativa.
<p>1. La unidad tributaria sancionatoria fue un mecanismo previsto en una ley especial que estableció la corrección de multas y sanciones previstas en el ordenamiento jurídico, estimables en unidades tributarias. En virtud de ello, se configuro diferentes tipos de corrección monetaria para la tributación (unidades tributarias) y para la expresión cuantitativa de sanciones pecuniarias (unidad tributaria sancionatoria). En opinión de Romero-Muci (2018:96) tal diferenciación constituye: “un vaciamiento y tergiversación del carácter retributivo y no recaudatorio de la sanción tributaria”.</p>	<p>- Se deduce que anteriormente resultaba indudable el carácter punitivo y retributivo propio de la multa. Tal carácter constituye el elemento caracterizador que se desprende de su sola definición. La multa, en derecho tributario, desde la óptica tripartita lógica-científica-jurídica es la consecuencia legal de la comisión de un ilícito tributario que pretende reprimir y corregir la conducta antijurídica tipificada en el ordenamiento jurídico venezolano.</p>

Aspecto Clave sobre la Variable: Carácter de la Sanción Pecuniaria de Multa.

Revisión

2. La necesidad de aplicar métodos de corrección monetaria, por parte del sistema tributario, deviene, indudable e incuestionablemente de fenómenos inflacionarios, en menor o mayor índice. Teniendo en consideración lo expuesto, el autor Weffe H. (2016:66 y 75) emite opinión sobre la multa, atribuyéndole “el carácter retributivo y preventivo, tanto general como especial, que es característico de la pena como concepto jurídico”.

Síntesis Interpretativa.

- Resulta evidente, desde la perspectiva racional, que la multa se disocia, de finalidades recaudatorias o indemnizatorias para posicionarse como una medida coercitiva de carácter preventivo-correctivo, ya que, tal carácter punitivo enmarca adecuadamente con la función que tiene la sanción pecuniaria en el sistema tributario de un Estado de derecho, en el cual, cada uno de sus elementos (incluyendo la multa) funcionan de forma coherente, armónica y complementaria, a fin de la consecución de la adecuada y eficiente recaudación tributaria

Aspecto Clave sobre la Variable: Carácter de la Sanción Pecuniaria de Multa.

Revisión

3. En otro orden de ideas, la sanción tributaria se concibe como el efecto legal de la infracción o abstención de deberes y obligaciones legalmente establecidas. En opinión de Villasmil M. (2019):

Del comportamiento ilícito de un contribuyente o responsable, surge la sanción como respuesta del Estado, por el incumplimiento de una obligación contenida en una norma jurídica, como medio represivo, de allí que la sanción tributaria tiene carácter punitivo y no indemnizatorio, por cuanto la misma ha sido establecida para prevenir y reprimir los hechos ilícitos y no para indemnizar daño alguno. p273

Síntesis Interpretativa.

- La forma de estimación actual de la sanción pecuniaria comporta un poderoso fundamento para asegurar la tergiversación del verdadero carácter de la multa. El efecto consecuente de la tergiversación del carácter de la multa es, de forma lógica, un acontecimiento que perjudica el área económica y patrimonial del sujeto infractor.

Aspecto Clave sobre la Variable: Carácter de la Sanción Pecuniaria de Multa.

Revisión

4. La doctrina nacional ha reconocido el carácter represivo del ilícito tributario. En opinión de Moreno de Rivas (2006:494) citado por Dupouy M. (2020):

Con el castigo del infractor no se busca resarcir el daño causado al sujeto activo de la relación tributaria, sino castigar el incumplimiento del infractor, admitiendo que independientemente del medio de castigo, ya sea pecuniario o privativo de libertad, su naturaleza siempre será de carácter penal. p1.568

Síntesis Interpretativa.

- Existe, en la estimación de la multa, la desproporción incrementada que alude a la intención recaudatoria propia de los tributos, lo que no corresponde con la finalidad de la sanción tributaria, que aún siendo pecuniaria, persigue el castigo retributivo del infractor, con carácter coercitivo y no resarcitorio.
- La imposición de multas estimadas conforme a la indexación económica que establece el código orgánico tributario vigente comporta una imposición que a causa de su aumentada desproporción implican efectos confiscatorios que infringen el derecho de propiedad.

En derecho tributario la sanción pecuniaria reviste carácter punitivo y preventivo de la acción ilícita del contribuyente, su propia naturaleza, lejos de ser indemnizatoria o recaudatoria se propone a reprimir la conducta antijurídica del infractor. En virtud a su propio carácter represivo, la sanción pecuniaria debe estimarse conforme a parámetros legales, lógicos, racionales, proporcionales a la economía del sujeto infractor y a la gravedad del ilícito cometido.

La estimación de la multa conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente (2020), constituye indudablemente, una estimación más indemnizatoria e incluso recaudatoria que punitiva, siendo este un hecho o cambio que repercute en el orden jurídico y armónico de todo el complejo sistema jurídico tributario, debido a que, el acertado carácter punitivo de la sanción pecuniaria tributaria sostenía un fundamento axiológico que en la actualidad ha sido sustituido por la imperante necesidad de satisfacer el requerimiento recaudatorio, efecto de la hiperinflación.

En aras de continuar con la secuencia de la presentación y análisis de los resultados de la investigación, se presenta a continuación la matriz de comparación de opiniones de autores relativa a la identificación de los principios constitucionales tributarios que inciden en el establecimiento de la sanción pecuniaria, correspondiente al segundo objetivo planteado en la investigación.

Cuadro 2: Matriz de comparación de Aspectos Relevantes sobre los Principios Constitucionales Tributarios que inciden en el establecimiento y estimación de la Sanción Pecuniaria.

Aspecto Clave sobre la Variable: Capacidad Económica Contributiva del Obligado respecto de la Sanción Pecuniaria. Legalidad y no confiscatoriedad de la sanción pecuniaria.	
Revisión	Síntesis Interpretativa.
<p>1.La indexación o corrección monetaria que pretende la forma de cálculo de la multa establecida en el artículo 91 y 92 del código orgánico tributario vigente (2020) comporta un notable incremento de la sanción pecuniaria. En opinión de Dupouy M. (2020), después de calcular y analizar la imposición de multas conforme a la norma regente, sostiene:</p> <p>El incremento de la sanción derivado de su indexación o ajuste, puede convertirla en absolutamente desproporcionada a la infracción cometida, en el caso de incumplimiento de deberes formales que son castigados con multas que carecen de toda racionalidad y proporción lógica respecto al ilícito cometido, en algunos casos, podría implicar que la multa impuesta se torne, inclusive, confiscatoria. p1.576</p>	<p>- La protección y garantía de los intereses económicos del Estado, como constante sujeto activo jurídico tributario, es importante desde el punto de vista integral, para la consecución del beneficio colectivo. No obstante, existe un delicado límite entre la protección de tales intereses y la afectación o vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes. Es precisamente el fundamento expuesto una de las razones por las que el derecho administrativo (especialmente el tributario) reviste una extrema complejidad, que se</p>

Aspecto Clave sobre la Variable: Capacidad Económica Contributiva del Obligado respecto de la Sanción Pecuniaria. Legalidad y no confiscatoriedad de la sanción pecuniaria.

Revisión

Considera la autora que la prohibición de tributos confiscatorios y el principio de capacidad contributiva deben ser aplicados respecto a las sanciones pecuniarias tributarias por cuanto, la sanción genera efectos devastadores desde el punto de vista económico para el infractor. p1.576.

Síntesis

traduce en el imprescindible equilibrio que debe conservar la administración tributaria entre sus propios intereses económicos y la seguridad jurídica de los particulares resguardada por los principios constitucionales tributarios.

Aspecto Clave sobre la Variable: Capacidad Económica Contributiva del Obligado respecto de la Sanción Pecuniaria. Legalidad y no confiscatoriedad de la sanción pecuniaria.

Revisión

2. La corrección monetaria aplicada a la sanción pecuniaria es de antigua data, considerando que tal corrección solía aplicarse en base al valor de la unidad tributaria. Al respecto opina Iturbe A. (2019) que:

En la medida en que se pretenda el cobro de una sanción desproporcionada se viola el derecho de propiedad. De igual forma se estaría violando la capacidad contributiva de los contribuyentes que se ven afectados por una multa liquidada y actualizada por la administración tributaria. p659

Síntesis

- El sistema tributario venezolano con la corrección monetaria de multas a través de la actualización de la unidad tributaria vislumbró la vulneración de los principios constitucionales tributarios del contribuyente. Sin embargo, con la aplicación de la corrección monetaria conforme al valor de la moneda de mayor valor indicada por el Banco Central de Venezuela, de conformidad con lo establecido en los artículos 91 y 92 del Código Orgánico Tributario vigente y los dispositivos jurídicos relativos a la sanción de ilícitos tributarios de la norma en mención, se evidencia,

Aspecto Clave sobre la Variable: Capacidad Económica Contributiva del Obligado respecto de la Sanción Pecuniaria. Legalidad y no confiscatoriedad de la sanción pecuniaria.

Revisión

Sostiene el citado autor, (Iturbe A. 2019) luego de calcular y analizar el ajuste de la unidad tributaria a los efectos de la actualización de la multa:

Este ajuste ha afectado y afectará el equilibrio patrimonial de los contribuyentes y el desarrollo normal de su actividad lucrativa, ya que supone el desembolso de una cantidad desproporcionada por concepto de multa o sanción, importe exagerado que no cuenta con ningún respaldo de cálculo técnico y objetivo. p659 párr.2

Síntesis

desde la perspectiva teórica jurídica la indudable afectación del derecho de propiedad de los sujetos pasivos sancionados, en consecuencia se evidencia la contrariedad de los principios constitucionales de capacidad contributiva, no confiscatoriedad del tributo y la consecuente afectación de la esfera económica personal del contribuyente como efecto de la desproporcionalidad de la multa respecto de la infracción.

Aspecto Clave sobre la Variable: Capacidad Económica Contributiva del Obligado respecto de la Sanción Pecuniaria. Legalidad y no confiscatoriedad de la sanción pecuniaria.

Revisión	Síntesis
<p>3. Precisamente bajo la condición legal anterior, es decir, durante la vigencia de la unidad tributaria como medida de corrección monetaria de la sanción pecuniaria, el autor García C. (2013) opina que la actualización pecuniaria expuesta constituye:</p> <p>Una medida excesiva que produce el incremento constante de la sanción con el simple paso del tiempo como consecuencia de la aplicación retroactiva de una medida más lesiva como vía para sancionar al sujeto pasivo tributario, vulnerándose así los principios de reserva legal punitiva, capacidad contributiva, no confiscación, libertad económica y de eficacia. p963</p>	<ul style="list-style-type: none">- Entre los sujetos de la relación jurídica tributaria existe, actualmente, un evidente desbalance, una desproporción significativa de prevalencia de intereses, en la que, el sujeto pasivo se encuentra en indefensión puesto que no puede ejercer los recursos legales en defensa de sus derechos esperando resultados imparciales y justos.

La estimación de la sanción pecuniaria conforme a la normativa legal vigente, fue establecida de forma arbitraria e inadecuada a los principios constitucionales que deben regir el sistema tributario. La corrección monetaria de la multa, actualmente, conlleva a una estimación notablemente incrementada que resulta contraria y violatoria de los principios constitucionales de capacidad económica contributiva, justicia tributaria, no confiscación y del derecho de propiedad.

Corolario de lo anterior es el efecto de desproporcionalidad de la multa respecto al ilícito tributario, que perjudica incuestionablemente la esfera económica y patrimonial del sujeto pasivo. En tal sentido, se concluye con la evidente afectación de derechos subjetivos constitucionalmente tutelados, además de la violatoria irrupción de disposiciones constitucionales y la consecuente afectación del orden jurídico constitucional y tributario.

En otro orden de ideas, haciendo especial énfasis en la determinación del alcance de la sanción pecuniaria con respecto a la evasión fiscal, lo que constituye el tercer objetivo de la investigación, es importante mencionar el criterio de Gómez S. y Morán (2020:12): sobre la brecha tributaria que puede causar la evasión fiscal: "Otra parte puede deberse a las insolvencias financieras de los contribuyentes, por ejemplo, como reflejo de la volatilidad de los ciclos económicos y la falta de adecuación de los impuestos aplicados al principio de capacidad contributiva".

Al respecto, se debe mencionar que al tratarse de Capacidad Contributiva en relación a la Evasión Fiscal, debe entenderse como un aspecto donde las políticas tributarias tendrían que enfocarse, siendo comprendida como la solvencia del sujeto pasivo en la relación respecto del Tributo.

Cuando hay insolvencias financieras en los contribuyentes por efecto de actividades económicas inestables y se generan cambios

tributarios que afectan aún más al obligado se observa una posición controvertida al aplicar los impuestos, vulnerando así la capacidad contributiva del sujeto pasivo y contribuyendo a que por causas de insolvencias, se busque evadir el pago de impuestos, generando la imposición de multas que en este caso son desproporcionadas, en orden a lo anteriormente expuesto, sobre su estimación y naturaleza.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES

Conclusiones

Se presenta a continuación las conclusiones derivadas de la investigación.

Las disposiciones legales tributarias establecidas en la Constitución de la República ostentan un especial carácter supremo incuestionable respecto de la generalidad de disposiciones tributarias del ordenamiento jurídico venezolano. Tal supremacía constitucional obedece al orden jurídico interno que impone la sujeción a lo establecido en la carta magna como un aspecto de fundamental importancia a fin de garantizar la seguridad jurídica de los administrados y el ejercicio adecuado, firme y estable de las actividades financieras del Estado.

La Constitución de la República establece, en los artículos 316 y 317, los principios que rigen el sistema tributario venezolano, los cuales son aplicables, por vía de consecuencia a la generalidad de aspectos que conforman el mencionado sistema, entiéndase las obligaciones tributarias y sus accesorios (tales como las sanciones).

Respecto a la descripción de la sanción pecuniaria establecida en el Código Orgánico Tributario como carácter punitivo con ocasión al ilícito tributario se tiene que la doctrina coincide en que la multa, desde su propia naturaleza, reviste el carácter punitivo, preventivo y retributivo, con el cual, la administración tributaria pretende corregir, de forma coercitiva la conducta antijurídica del sujeto infractor.

Con la evidente desproporción del monto de la multa que impone su estimación mediante el equivalente de la moneda de mayor valor, según lo establecido por el Banco Central de Venezuela, el carácter

punitivo de la multa se ve desvirtuado incluso reemplazado por la reciente y urgida pretensión indemnizatoria y recaudatoria de la administración tributaria.

La multa o sanción pecuniaria, como una especie del amplio género de sanciones tributarias, consiste en una imposición de pago de sumas de dinero como consecuencia de la comisión de un ilícito tributario, legalmente establecido, al cual le es aplicable la sanción.

Ahora bien, en relación a la identificación de los Principios Constitucionales Tributarios que muestran incidencia en el establecimiento de las sanciones pecuniarias se concluye en que los principios constitucionales que rigen el sistema tributario deberían incidir, integralmente, en el ejercicio de la potestad tributaria, que incluye la potestad sancionatoria como una parte extensiva de aquella.

Si bien, la imposición de la sanción administrativa correspondiente, en caso de la comisión de ilícitos tributarios, es un acto propio de la administración tributaria, tal imposición no debe estar divorciada de la legalidad y de la sumisión a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, ya que atentaría contra los derechos y la seguridad jurídica de los administrados.

La sanción pecuniaria, como una imposición dineraria, no está exenta de los efectos de la hiperinflación, en el sentido que, en las circunstancias económicas actuales, ésta puede perder su valor en un corto periodo de tiempo. Como respuesta al incremento del índice inflacionario, el Código Orgánico Tributario vigente, en los artículos 91 y 92 establece un mecanismo de corrección monetaria de multas que contraría y violenta, de forma directa, los principios constitucionales del sistema tributario, especialmente el principio de Capacidad Económica Contributiva y el principio de No Confiscatoriedad, vulnerando la justicia tributaria y el derecho de propiedad, cuyo respeto y garantía resulta indispensable en un Estado de Derecho.

En otro orden de ideas, con relación a la determinación del alcance de la sanción pecuniaria respecto a la evasión fiscal, es importante hacer énfasis en la incidencia de la multa respecto de la evasión fiscal, siéndola primera, la obligación de realizar un pago, cuya cuantía es determinada e impuesta por la Administración Tributaria ejecutando el procedimiento legalmente establecido y acatando los límites la cada potestad, en segundo lugar, la evasión fiscal es el incumplimiento del pago de una obligación impuesta, pero en algunos casos, generada por la incapacidad económica de contribución del sujeto pasivo, alcanzando así, una contradicción desproporcional a los mismos fines de la multa para prevenir la evasión fiscal, siendo consecuencia directa de la desproporcionalidad, la evasión fiscal.

En referencia al análisis de los efectos de la sanción pecuniaria establecida en el Código Orgánico Tributario en concordancia a lo establecido en la Constitución de la República, se concluye, necesariamente en que los principios constitucionales de legalidad tributaria, capacidad económica contributiva, no confiscatoriedad y justicia tributaria se encuentran íntimamente vinculados, de forma tal que presentan cierto grado de interdependencia. Su aplicación está dotada de gran relevancia axiológica y práctica-funcional para el sistema tributario, en primer lugar, los principios constitucionales tributarios constituyen la garantía legal e indispensable para limitar la actuación del poder público (en sus diversas manifestaciones) a la obligatoria sujeción y materialización de la justicia y la seguridad jurídica, desde el área tributaria.

No obstante el verdadero carácter retributivo y preventivo de la sanción pecuniaria, para su establecimiento apegado a legalidad, deben incidir los principios constitucionales tributarios, entre ellos el principio de no confiscatoriedad y capacidad económica contributiva. Con la elevada desproporción de la multa y su consecuente afectación de la esfera económica patrimonial del infractor, se desaplican tales principios de

rango constitucional y se genera la vulneración al derecho de propiedad como efecto de la confiscación que genera la imposición de la multa conforme a su elevada estimación.

Conforme a lo anteriormente expuesto, la estimación de la multa en los términos legales vigentes presenta una evidente desproporcionalidad respecto de la infracción cometida, en consecuencia, no se toma en consideración la capacidad económica contributiva del sujeto pasivo.

Finalmente es importante considerar que la construcción de un eficiente sistema tributario es producto de la concurrencia de diversos elementos jurídicos que cumplen funciones importantes, interrelacionadas y complementarias. En virtud de ello, cada modificación que se produzca influye, por vía de consecuencia, en la totalidad del sistema y afecta a los sujetos involucrados. La modificación impuesta, constituida por la forma de establecer la multa, conforme a una estimación significativamente elevada, incide jurídicamente en el sistema tributario.

El efecto mencionado no solo se circunscribe a gravar, perjudicialmente la esfera económica del sujeto pasivo tributario, en el sentido que la actualización de la multa conforme fue expuesto, supone el pago de una cantidad en desproporción elevada, que incide negativamente en el equilibrio patrimonial del contribuyente e incluso en el desarrollo normal de su actividad económica.

Consideraciones

En base a lo expuesto en el trabajo de investigación, es procedente relatar las siguientes consideraciones:

A la universidad:

Se recomienda la proposición del estudio del efecto de la sanción pecuniaria en la esfera de los contribuyentes, desde la perspectiva

práctica, basados en la investigación documental que se desarrolló en el presente trabajo de investigación. Así como se recomienda la profundización teórica del tema para otros trabajos investigativos.

Se recomienda la proposición del tema objeto del trabajo de investigación a los estudiantes que deben desarrollar servicio comunitario a fin de que, en virtud a sus labores al servicio de la sociedad, sea difundido el tema de la reciente forma de estimación de la multa y sus perjudiciales efectos económicos-patrimoniales para el contribuyente infractor. De tal manera, utilizando un método educativo de difusión de la información, la población del estado Trujillo (especialmente los comerciantes) pueden adquirir conocimientos oportunos sobre la sanción pecuniaria y prevenirla, antes de ver afectado el desarrollo de sus actividades económicas.

Se recomienda promover la idea a los profesionales egresados de la casa de estudios, que quieran especializarse en el área financiera, tributaria, gerencial y contable la creación o perfeccionamiento de un mecanismo de corrección monetaria coherente, racional y dotado de legalidad que permita garantizar de forma equitativa justa y equilibrada los derechos de los contribuyentes frente a los intereses económicos del Estado en su condición de sujeto activo, con privilegios preponderantes frente al contribuyente. Tal mecanismo, (de ser tomado en cuenta) podría ser propuesto como una posible solución práctica a la problemática que representa la estimación injusta de la multa que establece el Código Orgánico Tributario.

Al lector:

Se recomienda a los funcionarios de la administración tributaria difundir información abundante sobre la forma actual de establecer las multas, a través de medios electrónicos o medios de comunicación virtual (que no impliquen gastos); como una medida para prevenir la imposición de multas y para la consecución de la tributación eficiente.

Se recomienda a los contribuyentes procurar constantemente obtener información relativa a los cambios impuestos por la administración tributaria, a orientarse, en la medida de lo posible, sobre esos cambios ya que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento. Igualmente se recomienda al contribuyente el oportuno cumplimiento de cada una de sus obligaciones tributarias para evitar ser objeto de la imposición de sanciones tributarias que afectarían perjudicialmente su patrimonio.

Se recomienda a los estudiantes la continuidad de la investigación sobre las variables objeto de estudio y sus diversos efectos, los cuales se infiere, adoptaran su máximo auge en años siguientes, cuando el establecimiento de la corrección monetaria de la multa conforme se encuentra establecida en el normativa vigente deje de ser novedosa.

Bibliografía

- Arias, F. G. (2006). *El Proyecto de Investigación, Introducción a la metodología científica*. Editorial Episteme, 6ª edición.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2020). Código Orgánico Tributario. Publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507 el 29 de enero de 2020.
- Balestrini, A. M. (2006). Como se Elabora el Proyecto de Investigación. Editorial BL Consultores y Asociados. Biblioteca Virtual de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.
- Belisario, R. J. (2013). Los Principios Constitucionales que sirven de base al Sistema Tributario Venezolano. *Manual venezolano de Derecho Tributario (págs. 118 – 178)*. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.
- Caballenas de las Cuevas, G. (2005). *Diccionario Jurídico Elemental*. Editorial Heliasta.
- Delgado, O. J. (2004). Sentencia número 1.886, expediente número 03-1050, Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, fecha 02 de septiembre de 2004. <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/1886-020904-03-1050%20.HTM>
- Delgado, S. C. (2017). *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*. España, Universidad Complutense de Madrid.
- Dupouy, M. E. (2018). *Distorsiones de la Tributación en Venezuela: algunas consideraciones en el marco del Estado Social de Derecho y de Justicia*. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT. Ulpiano: primera fuente de referencia jurídica en Venezuela.
- Dupouy, M. E. (2020). Consideraciones sobre la inconstitucionalidad e ilegalidad de la actualización de las multas establecidas en el código orgánico tributario y la ley orgánica de aduanas de 2020. *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria, Tomo III (págs.1.553 – 1.598)*.

Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Central de Venezuela.

Durán, R. M. (2013). Los Ilícitos Tributarios en el Código Orgánico Tributario. *Manual venezolano de Derecho Tributario (págs. 942 – 951)*. Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Garay, J. (2013). *Comentarios a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999*. Corporación AGR, S.C.

García, P. I. (2019). Patologías del Sistema Tributario Venezolano Relatoría General. *Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Memoria de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario (págs.15 – 54)*. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

García, C. A. (2013). Sanciones. *Manual venezolano de Derecho Tributario (págs. 961 – 970)*. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Georgetti, A. (1967). *La Evasión Tributaria, 6ª edición*. Buenos Aires, Ediciones Depalma.

Gómez, C. J. (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla, ponencia en la XXIV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT, e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

Gómez, S. J. y Morán D. (2020). Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe. Avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud. *Serie Macroeconomía en Desarrollo 215. Publicación de las Naciones Unidas*.

Hernández, S. H., Fernández-Collado, C. y Baptista, L. P. (2006). *Metodología de la investigación, cuarta edición*. México, Editorial McGraw-Hill interamericana editores S.A.

Higuerey, A., Higuerey, A. (2016). Revisión de la actuación del Estado Venezolano ante actos ilícitos cometidos por contribuyentes de impuestos. *Cayapa: Revista Venezolana de Economía Social, Año16*,

Nº 31, Enero-Junio 2016. ISSN 1317-5734.ISSN, Págs.111 – 133. Universidad de los Andes (ULA) Núcleo Universitario Rafael Rangel – Trujillo (NURR).

Iturbe, A. M. (2019). Algunos Aspectos Relevantes sobre la Actualización de las Multas conforme al Código Orgánico Tributario. *Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Memoria de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario* (págs.636 – 663). Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Kerlinger, F. N. y Lee, H. B. (2002). *Investigación del Comportamiento, cuarta edición*. Editorial McGraw-Hill interamericana editores S.A.

Mogrovejo, J. C. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. *Revista de Derecho, No. 15, Universidad Andina Simón Bolívar*, Págs. 21 – 42.

Moya, M. E. (2009). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas: Mobilibros.

Ramírez, V. A., Baute, C. A. y Planchart, M. A. (2000). *Análisis del régimen tributario en la nueva Constitución*. Caracas, Editorial Torres, Plaz & Araujo.

Romero-Muci, H. (2016). Uso abuso y perversión de la unidad tributaria. Una reflexión sobre tributación indigna. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Romero-Muci, H. (2018). (In) moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y anomia social. *Revista de Derecho Público Nº 153/154 – 2018, págs. 86 – 128*.

Siblesz, V. R. (2016). Cooperación tributaria internacional: instrumentos para combatir la evasión fiscal. *Nuevos retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de la XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario* (págs. 197 – 211). Caracas, Editorial Jurídica Venezolana; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Silva, B. J. (2012). De la transformación de potestades y otras mutaciones. *Revista de Derecho Público Nº 130/2012, págs.120 – 128*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.

Universidad de Alcalá. (2018). *Tipos de Fuentes de Información*. Biblioteca de la Universidad de Alcalá; Madrid, España. [http://www3.uah.es/bibliotecaformacion/BPOL/FUENTESDEINFORMACION/tipos de fuentes de informacin.html](http://www3.uah.es/bibliotecaformacion/BPOL/FUENTESDEINFORMACION/tipos%20de%20fuentes%20de%20informacin.html)

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006). *Manual de Trabajos de Grado, Especialización, Maestría y Tesis Doctorales*. Trujillo, Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.

Villasmil, M. M., Alvarado, P. L. y Socorro, G. C. (2019). Responsabilidad por Ilícitos y Sanciones en el Código Orgánico Tributario Venezolano. *Revista Venezolana de Gerencia*, 2019, vol. 2, ISSN: 1315-9984, Págs.: 270 – 280. Universidad del Zulia, Venezuela <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29063446015>

Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Editorial Depalma, 5ª edición.

Weffe, H. C. (2016). Inflación y Derecho Penal Tributario. Las sanciones tributarias como obligaciones <<de valor>>. *Revista de Derecho Tributario*, Nº 150 Órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Págs. 59 – 104, Caracas, Legislación Económica C.A.

Wigodski, J. (2010). *Metodología de la investigación: Población y Muestra*. Recuperado de: <http://metodologiaeninvestigacion.blogspot.com/2010/07/poblacion-y-muestra.html>