

MULTICIENCIAS, Vol. 14, N° 3, 2014 (276 - 280)
ISSN 1317-2255 / Dep. legal pp. 200002FA828

La culpabilidad en la responsabilidad del infractor tributario

Ingrid Ramírez Pérez, Iliana Luzardo Ocando, Silvana Molina Espinoza
y Julio Luzardo

Programa de Administración y Contaduría Pública, Universidad del Zulia Núcleo Punto Fijo.

E-mail: ilianaluzardo10@hotmail.com; ingridramirezp2409@gmail.com;
simoli66@hotmail.com julio.luzardo@pf.luz.edu.ve

Resumen

El Código Penal Venezolano (2005) establece que: "...nadie podrá ser castigado como reo de delito sin tener la intención de realizarlo, excepto cuando la ley lo atribuya como consecuencia de su acción u omisión...", precepto del cual se infiere la existencia de culpabilidad en torno a un hecho que se configura como infracción, cuya autoría corresponde a un sujeto específico. Con este principio de fondo, el presente artículo analiza, las implicaciones de la culpabilidad en la responsabilidad del infractor tributario, de cara a la presunción de inocencia que establece la Constitución Venezolana "hasta tanto se demuestre lo contrario". Esta investigación rescata los argumentos que al respecto esgrime la doctrina penal tributaria, con énfasis en una noción de culpabilidad que otorga relevancia a la necesidad de comprobar el grado de responsabilidad del transgresor al momento de atribuirle la pena, la cual será objeto de graduación, dependiendo de determinadas circunstancias agravantes o atenuantes.

Palabras clave: culpabilidad, infractor tributario, responsabilidad, intención.

Guilt in Tax Offender Responsibility

Abstract

The Venezuelan Penal Code (2005) states that “... no person shall be punished as guilty of a crime without intending to do it, except when the law attributes it as a consequence of his action or omission...” This precept infers the existence of guilt regarding an event configured as an infraction, whose authorship corresponds to a specific subject. With this principle in mind, this article analyzes the implications of guilt in the responsibility of the tax offender, facing the presumption of innocence that the Venezuelan Constitution establishes “until proven otherwise.” The research brings back arguments that the criminal tax doctrine wields on the topic, emphasizing a notion of guilt that bestows relevance on the need to prove the offender’s degree of responsibility at the moment of attributing the crime to him or her, which will be an object of graduation, depending on certain aggravating or mitigating circumstances.

Keywords: guilt, tax offender, responsibility, intent.

1. Introducción

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) expresa taxativamente en su articulado, los derechos, deberes y garantías de los sujetos frente al Estado. En efecto, el artículo 49 señala los medios jurídicos de mayor importancia para los individuos frente al poder de imperio que posee el Estado, entre ellos, la presunción de inocencia hasta tanto se demuestre lo contrario.

Como es sabido, todas las normas jurídicas, incluidas las tributarias, establecen un supuesto de hecho cuya transgresión conlleva la aplicación de una sanción a quien lo comete, tomando en cuenta la gravedad de la violación, medida desde aspectos diversos, entre ellos el subjetivo, relativo a la culpabilidad. Esta categoría se considera un elemento aplicable al infractor, en virtud de que está directamente asociada a la intencionalidad con la que efectuó la conducta penada por la ley, desde la cual se evalúa la discrecionalidad o posibilidad de haber procedido de otra manera, evitando la conducta penalmente reprobada, llevada a cabo por el sujeto infractor, que a los fines de la presente indagación se corresponde con la figura del *Infractor Tributario*, analizada en el grado de responsabilidad de éste último al cometer una falta, medida en términos de culpabilidad, perspectiva que puede servir al momento de interponer recursos legales como medio de defensa para disminuir la pena impuesta ante el incumplimiento de las normas tributarias.

2. Metodología

La estrategia de recolección de datos que soportó la presente investigación fue *documental*, apoyada en la revisión de la doctrina penal tributaria que sustenta el sistema teórico conceptual desde el cual se explica la Culpabilidad como elemento constitutivo del delito, categoría que agrupa el conjunto de circunstancias específicas que concurren en la persona del infractor, al momento de la comisión de un hecho calificado como típico y antijurídico. De igual modo se declara: a) La naturaleza *Descriptiva* del estudio, la cual permitió ahondar en los rasgos distintivos de la referida figura jurídico penal, alusiva a la situación en la que incurre un sujeto imputable y responsable, que pudiendo haberse conducido apegado a derecho, no lo hizo, haciéndose acreedor de una pena; y b) El carácter *No Experimental* (exento de manipulación) de la ruta metodológica emprendida para esclarecer las diversas posiciones que desde el derecho positivo se esgrimen al momento de interpretar la figura de la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

3. Desarrollo

3.1. Basamento teórico y jurídico de la culpabilidad

Martín y Rodríguez (1995) señalan que la configuración de cualquier ilícito tributario, requiere que además de la violación de la norma (aspecto objetivo) se compruebe la existencia de culpabilidad por parte del sujeto infrac-

tor, siendo por tanto exigible la presencia del denominado aspecto subjetivo (circunstancias personales del obligado tributario). Para Soler (1978) la culpabilidad comprende el estudio del contenido interno de un hecho que se ha considerado ilícito y en donde el sujeto pasivo es considerado autor, de lo cual se infiere que no puede existir culpabilidad sin que previamente se origine un acto concreto antijurídico.

La figura de la culpabilidad se encuentra dispuesta en el Código Penal Venezolano (2005) en su artículo 61 de la siguiente manera: “Nadie podrá ser castigado como reo de delito no habiendo tenido la intención de realizar el hecho que lo constituye, excepto cuando la ley se lo atribuye como consecuencia de su acción u omisión”; no obstante, el concepto de intencionalidad no se ve afectado por la supuesta ignorancia del sujeto de estar cometiendo una conducta penalmente sancionada, previendo en ese sentido, el mismo Código Penal (2005) en su artículo 60: “La ignorancia de la ley no excusa ningún delito ni falta”, por lo cual se constituye en una presunción de conocimiento de la misma, por parte de todos los ciudadanos.

3.2. Responsabilidad del infractor tributario medida en términos de culpabilidad

En materia tributaria, el artículo 25 del Código Orgánico Tributario (COT, 2001) establece como responsables, a aquellos sujetos pasivos que sin ser contribuyentes deben por mandato expreso de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éstos, por lo tanto, el incumplimiento de cualquier deber tributario debe derivar de un hecho atribuible al sujeto responsable. A tales efectos, la responsabilidad debe ser previamente determinada a través de un proceso.

El artículo 29 del COT (2001) contempla del mismo modo la responsabilidad de aquellos adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de sociedades o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella; tal responsabilidad se limitará al valor de los bienes que reciban, a menos que hubiesen actuado con dolo o culpa grave, lo que deberá demostrarse previamente.

En materia de infracciones y sanciones, el COT (2001) toma en cuenta la culpabilidad como figura relevante de los ilícitos, que configura el presupuesto de la Responsabilidad. De esta manera al realizar la graduación de sanciones, se tiene que considerar la existencia de circunstancias agravantes o atenuantes que deben apreciarse en el proceso de imposición de las mismas y también debe determinarse el grado de la culpa del infractor, así como su nivel cultural. En este contexto, los artículos 95 y 96 del COT (2001) establecen estas circunstancias (Cuadro 1).

Cuadro 1. Circunstancias agravantes y atenuantes a considerar en la graduación de sanciones.

Circunstancias agravantes	Circunstancias atenuantes
1. La reincidencia	1. El grado de instrucción del infractor.
2. La condición del funcionario público que tengan sus coautores o partícipes.	2. La conducta que el autor asuma para dilucidar los hechos.
3. La cantidad monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito.	3. La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario
	4. El cumplimiento de las obligaciones omitidas que puedan dar lugar a la imposición de la sanción.
	5. El cumplimiento de la normativa relacionada a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.
	6. Las otras circunstancias que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales.

Fuente: Elaboración propia, a partir del Código Orgánico Tributario (2001).

De igual manera deben tomarse en cuenta las circunstancias eximentes de responsabilidad por ilícitos tributarios dispuestas en el artículo 85 del COT (2001), entre las que se encuentran: el no haber cumplido 18 años, la incapacidad mental, los casos fortuitos y de fuerza mayor, el error excusable, la obediencia legítima y debida, entre otras previstas en las leyes y aplicables a los ilícitos tributarios.

En este orden de ideas Aranaga (2001) enfatiza la importancia fundamental del Artículo 12 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), que le ordena a la Administración Tributaria tener en consideración los principios de *proporcionalidad* y *racionalidad*, sobre todo en aquellos casos de los atenuantes y eximentes dispuestos en el COT (2001), en que una disposición legal o reglamentaria deje alguna medida o providencia a juicio de la autoridad competente. Además, la decisión debe ajustarse al supuesto de hecho normativo y al objeto de la norma, observando constantemente las exigencias de los trámites, requisitos y formalidades necesarias para su validez y eficacia (el debido proceso).

Una figura jurídica importante que considera Calvo Ortega (2009) es el establecimiento de la presunción de buena fe de los sujetos pasivos en su actividad tributaria, lo cual tiene una importancia notable sobre la culpabilidad

como requisito constitutivo de la infracción. El artículo 128 del COT (2001), dispone:

Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 82. Igual responsabilidad solidaria tendrán los profesionales que en el ejercicio independiente de sus profesiones, emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción a las leyes, normas o principios que regulan el ejercicio de su profesión o ciencia.

Dichas declaraciones y manifestaciones se tendrán como definitivas aun cuando podrán ser modificadas en cualquier tiempo, sin perjuicio de las facultades de verificación de la Administración Tributaria y de la aplicación de las sanciones que correspondan, si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncias, observación o inspección de la autoridad.

El referido artículo en su primer párrafo invoca la buena fe, como circunstancia neutralizadora de la culpabilidad, pero a la vez le otorga a la Administración Tributaria facultades de verificación (en concordancia con el artículo 118 del mismo código) y aplicación de sanciones en caso de que se compruebe la inexistencia de buena fe.

3.3. Implicaciones de la culpa y el dolo en la responsabilidad del infractor tributario

García Belsunce (1995) expone que la culpabilidad es el presupuesto de la responsabilidad, y se expresa en dos formas: la Culpa y el Dolo. Delgado (2011) aclara que la Culpa nace cuando las acciones se ejecutan sin la diligencia o cuidado necesario, ocasionando un resultado prohibido; en efecto señala que la doctrina distingue entre *culpa consciente e inconsciente*. La primera surge cuando el sujeto se figura la posibilidad del evento perjudicial y sin embargo, procede confiado en que no se originará, mientras la segunda nace en el momento en que falta toda representación de aquella posibilidad, aun cuando el sujeto pudo y debió imaginar que iba a ocurrir. En la culpa, según García Belsunce (1995), el resultado producido no es deseado, a diferencia del hecho doloso (donde sí existe intención). Ahora bien, como también la culpa es fundamento de la culpabilidad, resulta imprescindible encontrar una base sobre la cual fundamentar la pena. Gurfinkel y Russo concuerdan en que: “En la culpa hay imprevisión de un resultado previsible, desde el punto de vista subjetivo y una relación causal entre el obrar negligente, imprudente, entre otros y el resultado incriminado” (1993, 137).

Según varios autores existen cuatro formas o elementos de la culpa: *la negligencia, la imprudencia, la impericia* (en

el propio arte o profesión) y *la inobservancia del ordenamiento jurídico*. De igual manera, la doctrina distingue tres tipos diferentes de culpa: *grave, leve y levísima*. En materia penal a los efectos de aplicar la sanción, corresponderá al juez (según las circunstancias), catalogar o apreciar el grado o importancia de la culpa, lo que le permitirá eximir, atenuar o agravar la sanción en cada caso particular.

Con respecto al Dolo, el mismo presupone culpabilidad en virtud de que representa una de sus formas de expresión, llevando implícita por parte del autor la conciencia del acto antijurídico y la criminalidad de éste. Mayer (citado por García Belsunce, 1995) considera que la producción de un resultado típico es dolosa, cuando el sujeto ejecuta el acto motivado en que obtendrá la consecuencia esperada y lo que éste representa no fue motivo para abstenerse de obrar. Se coincide con Soler (1978) en que hay dolo, cuando se ha deseado un resultado y teniendo noción de la criminalidad de la acción, aun así se ha realizado.

Para Jiménez de Asúa (1967), el dolo es la generación de un resultado típicamente contrario a la norma, con conciencia de que se incumple un deber, con noción de las condiciones del hecho y del curso esencial de la relación de causalidad presente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo externo, con voluntad de consumir la acción y con la obtención del resultado propuesto. La doctrina es clara al explicar que la clasificación del dolo se realiza en atención a los elementos intelectual y volitivo, distinguiéndose el *dolo directo*, el cual según García Belsunce (1995) surge cuando el autor actúa con plena comprensión de la criminalidad del hecho, siendo el resultado pretendido, la esencia de su intención y el *dolo indirecto*, en el cual, siguiendo a Quisbert (2007), el autor no imagina las consecuencias perjudiciales que su acción puede ocasionar sobre terceros.

El COT (2001), distingue el dolo, sólo en casos de *delito de defraudación*, en cuanto a la valoración y forma como se imputa al administrado. Para Villegas (2002) la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención maliciosa de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras propensas a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. El citado código establece en su artículo 117, no menos de quince (15) indicios de *defraudación tributaria* (declarar u omitir deliberadamente citas o datos falsos; no emitir facturas o emitir facturas falsas; ocultar mercancías, efectos gravados o productores de rentas; no llevar, no exhibir o llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad; aportar información falsa; omitir dolosamente la declara-

ción de hechos previstos en la ley como imponderables, entre algunos de ellos), los cuales constituyen hechos en razón de los que el juez podrá aplicar el método que considere pertinente y con base en las máximas de experiencia, probar la comisión de *defraudación tributaria* (Fraga Pittaluga, 2003). Se concuerda con Carmona Borjas (2002) al referir que este artículo violenta el principio constitucional de “presunción de inocencia” dispuesto en el artículo 49 de la Carta Magna Venezolana.

4. Consideraciones finales (A modo de conclusión)

La culpabilidad debe tomarse en cuenta como elemento subjetivo y tipificador de un ilícito a objeto de comprobar la responsabilidad del autor, ya que en muchas ocasiones los delitos no se cometen con intencionalidad sino por otras causas como la negligencia, impericia, imprudencia o inobservancia del ordenamiento jurídico.

El contribuyente debe argumentar en los recursos que pueda anteponer para su defensa, los atenuantes que le sean aplicables para disminuir la sanción, ya que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 37 del Código Penal, cuando la ley castiga un delito con pena comprendida entre dos límites, normalmente se aplica es el término medio de dicha pena; sin embargo ésta podrá reducirse o aumentarse según las circunstancias atenuantes o agravantes que concurran en el caso particular.

Es importante destacar que en el COT (2001) no existe diferenciación entre las formas de culpabilidad (culpa o dolo) al momento de determinar el ilícito perpetrado por el sujeto pasivo, por concepto de omisión de un deber formal, aspecto que si es considerado en caso de *evasión y defraudación tributaria*, aun cuando el citado código en su artículo 117, establece al menos quince supuestos que conllevan a la Administración Tributaria a considerar que tal conducta fue realizada de manera intencional, correspondiéndole al ente controlador, la carga probatoria para demostrar que el ilícito fue cometido con dolo, mientras tanto, el sujeto pasivo acusado de cometer defraudación, será considerado inocente hasta que se demuestre lo contrario.

Referencias

- ARANAGA, Jesús (2001). La Defensa del Contribuyente. Referencias al Proyecto de Reforma del Código Orgánico Tributario. I Jornadas Tributarias de LUZ, Núcleo Punto Fijo.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. “Constitución de la República Bolivariana de Venezuela”. (2000) Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.453. Caracas, 24.03.2000.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. “Código Orgánico Tributario”. (2001). Gaceta Oficial Ordinaria No. 37.305. Caracas, 17.09.2001.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. “Código Penal”. (2005). Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.768. Caracas, 13.04.2005.
- CALVO Ortega, Rafael (2009). **Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario. Parte General.** XII Ed. Madrid: Editorial Civitas, S.A.
- CARMONA BORJAS, J (2002). Balance de los Primeros 30 Meses de Vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el Ámbito Tributario. En: **Revista de Derecho Tributario.** N°97, p.261-320. Legis Editores, CA
- DELGADO, Carlos (2011). Elementos constitutivos de la infracción tributaria. Crónica Tributaria. Número 139/2011. España. (En línea). Disponible en http://www.economistas.org/real/gestor/139/139_Delgado.pdf. Consulta: 2013, junio 10.
- FRAGA PITTALUGA, Luis (2003). Indicios de Defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de Inocencia. En: **Revista de Derecho Tributario.** N°101, p.9-48. En: Legis Editores, CA
- GARCIA BELSUNCE, Horacio (1995). **Derecho Tributario Penal.** Buenos Aires: Ed. Depalma
- GURFINKEL, Lilian y RUSSO, Eduardo (1993). **Ilícitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 27.771.** Tercera edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- JIMÉNEZ DE AZÚA, Luis (1967). **Tratado de Derecho Penal.** III Ed. Buenos Aires: Editorial Losada.
- MARTÍN, José; RODRÍGUEZ, Guillermo (1995). **Derecho Tributario General.** II Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- QUISBERT, E (2007). Formas de Culpabilidad: Dolo y Culpa. Disponible en <http://www.enj.org/portal/biblioteca>.
- SOLER, Sebastián (1978). **Derecho Penal Argentino.** 8va. Ed. Buenos Aires: Editorial TEA.
- VILLEGAS, Héctor (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario.** Buenos Aires: Editorial Astrea.