

# *La Reforma Penal Tributaria de 2014. Garantismo vs. Autoritarismo*

Carlos E. Weffe H.

*Profesor de la Universidad Central de Venezuela*

**Resumen:** *La promulgación –vía legislación delegada– del Código Orgánico Tributario de 2014 ahondó el proceso de «administrativización» del Derecho Penal Tributario en Venezuela, profundizando así el cambio de paradigma sufrido por el sistema represivo fiscal venezolano desde al menos 1994, configurándolo como un «modelo punitivo autoritario», según lo define el profesor Luigi Ferrajoli, bajo la forma de un sistema de «enemigos», en la formulación del profesor Günther Jakobs: (i) adelantamiento severo de la punibilidad de los ilícitos tributarios, incluso en los estadios previos a la lesión del bien jurídico; (ii) desproporción grave de las penas aplicables, en especial a través de un ataque general a la libertad económica como mecanismo represivo; y (iii) socavamiento de las garantías procesales, a través de la ausencia de garantías en el procedimiento constitutivo, la ejecutoriedad de la sanción fiscal antes de su definitiva firmeza y la imprescriptibilidad de la acción y de la ejecución de la sanción.*

**Palabras clave:** *Delegación Legislativa, Derecho Penal Tributario, iuspuniendi, administrativización, Derecho Penal del Enemigo, Feindstrafrecht, Código Orgánico Tributario, ilícitos tributarios.*

**Abstract:** *The enactment –via delegate legislation– of the 2014 Organic Tax Code aggravated the «administrativization» process of the Criminal Tax Law in Venezuela, thus deepening the paradigm shift experienced by Venezuelan repressive tax law system since at least 1994, setting it up as an «authoritarian punitive model», according to Professor Luigi Ferrajoli, under the form of a system of «enemies», as stated by Professor Günther Jakobs: (i) advancement of punish ability of tax misdemeanours to stages prior to the harm of legally protected interests; (ii) serious disproportion of penalties, particularly through a general attack on the economic freedom as a repressive mechanism; and (iii) undermining of procedural safeguards, through the lack of guarantees in the constitutive procedure, the enforceability of the fiscal sanction before its final firmness and the lack of a statute of limitations for both sanction-imposing action and sanction execution.*

**Key words:** *Legislative delegation, Criminal Tax Law, iuspuniendi, administrativization, «Enemy» Criminal Law, Feindstrafrecht, Organic Tax Code, tax misdemeanours, tax felonies.*

## INTRODUCCIÓN

Una parte *fundamental* de la reforma tributaria emprendida a través de la «delegación» *supuestamente* contenida en la Ley que Autoriza al Presidente de la República para dictar

Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las materias que se delegan<sup>1</sup>, es la de una modificación *integral* del sistema de persecución y castigo de los ilícitos tributarios.

En efecto, a través del Decreto N° 1.434, con rango, fuerza y valor de *Código Orgánico Tributario*<sup>2</sup>, el Poder Ejecutivo ahondó el proceso de «administrativización»<sup>3</sup> del Derecho Penal Tributario en Venezuela, profundizando así el *cambio de paradigma* sufrido por el sistema represivo fiscal venezolano desde *al menos* 1994<sup>4</sup>. Tal propósito se concretó a través de un número importante de adiciones y reformas a las normas que componen el Título III del Código Orgánico Tributario, entre las cuales merecen destacarse particularmente las siguientes:

(i) En la *Parte General*, se dio fin al carácter super rígido de la reserva legal en materia sancionatoria fiscal, al permitirse la creación, por las leyes tributarias especiales, de tipos «adicionales» a los dispuestos en el Código (art. 81); se reclasificaron los ilícitos tributarios en tres categorías: formales, materiales y penales (art. 81); se extendió la responsabilidad de los entes morales a las unidades económicas *sin personalidad jurídica* (art. 87); se alteró el elemento temporal de la reincidencia, ampliando el plazo dentro del cual debe cometerse el nuevo ilícito que configurará la agravante a seis años, contados a partir de la fecha de comisión del ilícito previo (art. 96); se extiende la aplicación de las reglas especiales de coparticipación criminal, previamente sólo aplicables a la defraudación tributaria, a todo ilícito «penal», y se reduce la disminución de pena aplicable a los copartícipes a la mitad de la pena aplicable por la comisión del delito de que se trate (art. 128), trasladándose la regulación de esta institución, propia de la Parte General de la disciplina, a la *Parte Especial*; se modificó la redacción de la causa eximente de responsabilidad penal tributaria de inimputabilidad por minoridad, eliminando la referencia expresa a la edad de 18 años, y desaparecen como tales causas eximentes la obediencia legítima y debida y la remisión abierta a cualquier otra circunstancia eximente no prevista en el Código Orgánico Tributario pero que, prevista en la ley, fuese aplicable a los ilícitos tributarios (art. 85); se limita el alcance de la remisión abierta a la aplicación de otras circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal tributaria, circunscribiéndolas únicamente a aquellas expresamente previstas por la ley, y se elimina, como elemento accidental del ilícito tributario, la atenuación de pena por el cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas (art. 95); en lo relativo a las circunstancias agravantes, se elimina la referencia a la gravedad del ilícito, y se modifica la redacción de la “*magnitud monetaria del perjuicio fiscal*” para referirse a la *cuantía* de dicho perjuicio; se agrega la obstrucción del ejercicio de las fa-

<sup>1</sup> *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 6.112 Extraordinario, del 19 de noviembre de 2013.

<sup>2</sup> *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

<sup>3</sup> Tal como indican Zaffaroni, Alagia y Slovak, sentido en el que coincide Silva Sánchez, si bien éste concede un margen de actuación al Derecho administrativo sancionador con el que disintimos, la legitimación de la legislación punitiva *stricto sensu* de emergencia, “*argumentando que está deteniendo un proceso lesivo en curso o inminente, se convierte en coacción directa de tipo administrativo (lo que antes los administrativistas llamaban poder de policía) y el propio discurso jurídico-penal pasa a tener el carácter de una legitimación ilimitada del poder de coerción directa frente a una amenaza descomunal. En una palabra, se administrativiza el derecho penal*”. Zaffaroni, Eugenio Raúl; Alagia, Alejandro y Slovak, Alejandro; *Manual de Derecho Penal. Parte General*. 2ª edición. Ediar. Buenos Aires, 2006, p. 201; y Silva Sánchez, Jesús María; *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades post-industriales*. 2ª edición. Civitas. Madrid, 2001, pp. 130, 136-141.

<sup>4</sup> Al respecto, *vid.* Weffe H., Carlos E.; «La Codificación del Derecho Penal Tributario en Venezuela», en *30 años de la Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*. Tomo III. *Principios Constitucionales e Ilícitos Tributarios*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2012, pp. 367-374.

cultades de fiscalización de la administración tributaria y se altera el régimen de agravación de la pena para aquellos infractores fiscales que, al momento de la comisión del ilícito, fuesen funcionarios públicos: se incorpora como elemento material del tipo en algunos casos de ilícitos «formales» y «materiales», y se califica como agravante específica para los ilícitos tributarios «penales», castigándose el funcionario público con el doble de la prisión e inhabilitación de 5 a 15 años para el ejercicio de la función pública (arts. 96 y 129); en lo relativo a las penas, se extiende la aplicación de la medida de clausura a áreas concretas de un determinado establecimiento, y se elimina la referencia a especies fiscales y gravadas como el objeto de las autorizaciones que pueden ser objeto de suspensión (art. 90); y se incorpora como regla general de dosimetría penal el término medio de las sanciones, en paráfrasis del artículo 37 del Código Penal<sup>5</sup> (art. 94); en lo atinente a la prescripción, se amplían los plazos generales de prescripción de la acción penal y de la ejecución de la pena, para los ilícitos «formales» y «materiales» a 6 y 10 años (art. 55.2, 55.4 y 56); se declaran *imprescriptibles*, tanto la acción penal como la ejecución de la pena, de los delitos de defraudación tributaria, apropiación indebida de anticipos tributarios e insolvencia fraudulenta con fines tributarios, aumentándose el plazo de prescripción de la acción penal a 10 años, y a 1½ veces el tiempo de la condena, para los demás delitos tributarios (art. 57); y desaparece la posibilidad de la suspensión condicional de la ejecución de la pena para *delincuentes primerizos*, previo pago de las cantidades adeudadas a la Administración Tributaria, que preveía el parágrafo único del artículo 93 del derogado Código.

(ii) En la *Parte Especial*, se incorporó la sanción de clausura, adicionándola a las multas ya existentes, como pena generalmente aplicable a la práctica *totalidad* de los ilícitos «formales» cuyas penas, por regla general, fueron incrementadas en un promedio mayor al 200% en cada caso; además, en buena parte de los casos, la clausura se extenderá “*hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la administración tributaria la regularización de la situación que dio lugar al ilícito*”, de manera que únicamente cuando haya sido “*corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá de forma inmediata a levantar la medida de clausura*” (ej., art. 101); las sanciones por la comisión de ilícitos «formales» son, generalmente, penas *fijas*, que no admiten graduación en virtud de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal tributaria; se incorporan varios nuevos ilícitos a la ya extensa enumeración que contenía el derogado Código: la comercialización de máquinas fiscales o sus partes esenciales al control fiscal sin autorización de la Administración Tributaria (art. 104.5), no entregar el comprobante de retención (art. 104.9), no mantener o conservar la documentación e información que soporta el cálculo de los precios de transferencia (art. 104.12); obtener la autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulan la materia, en la que la pena de comiso es aplicable aun cuando no haya podido determinarse el infractor, en concordancia con el procedimiento previsto en el artículo 226 del nuevo Código (art. 107); en los ilícitos «materiales», se incrementó –y complicó– la determinación de la pena aplicable para el retraso en el pago de tributos, que pasó de una multa fija de un 1% del tributo pagado con retraso a un esquema progresivo de incremento de la pena, con agravación de hasta un 200% acumulado del monto de la pena originalmente aplicable, que se incrementa *cien* veces, hasta un 100% (art. 110); se incorpora un tipo calificado de pago con retardo, en el que se sanciona con una pena fija del 30% del tributo omitido aquellos casos en los que el retraso se ha detectado a través del procedimiento de recaudación en caso de omisión de presentación de declaraciones (art. 111); se incrementa en un 300% la pena aplicable a la evasión tributaria simple, o contravención, sin perjuicio de la pena eventualmente aplicable por defraudación –en un caso de falso concurso de ilícitos– e incorporando como «excusa absolutoria», o más bien como supuesto de *atipicidad* de la conducta, el caso en el que el sujeto pasivo haya obtenido una prórroga, u otra facilidad para el pago del tributo (arts. 112 y 113); se incrementa las pe-

<sup>5</sup> *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 5.768 Extraordinario, del 13 de marzo de 2005.

nas aplicables al retraso u omisión en el pago de anticipos, castigándose la omisión con una multa 10 veces superior a la prevista en el derogado Código, y en lo referente al retraso se modificó el tipo, de manera que el ilícito se configurase *diariamente*, y no *mensualmente* o a través de una *prorrata* como la que, de forma insólita, había venido proclamando la jurisprudencia como interpretación del artículo 113 del Código derogado<sup>6</sup>; sanción que es aplicable incluso si la obligación sujeta a anticipo *no nace*, o que de hacerlo lo haga en una cantidad menor a la que correspondía anticipar (art. 114); en lo relativo al incumplimiento de la obligación de retener o percibir, además del incremento general de la multa en un 250% aproximado, llama la atención la distinción de un *tipo genérico*, aplicable a los sujetos pasivos de naturaleza *privada*, castigado con multa de hasta un 1.000% del tributo no retenido o no percibido más la posible pena de prisión por apropiación indebida de anticipos, y un *tipo atenuado*, aplicable a la eventual comisión del ilícito por alguno de los entes político territoriales, castigado con multa entre 200 y 1.000 unidades tributarias, sin alusión alguna a la pena de prisión por apropiación indebida de anticipos y sin relación alguna con el monto del tributo dejado de enterar, caso este último en el que son solidariamente responsables por el cabal cumplimiento de los deberes relativos a la retención, percepción y enteramiento de los tributos que correspondan las máximas autoridades, tesoreros, administradores y demás funcionarios con competencia para ordenar pagos, así como las entidades u órganos públicos; incumplimiento que será castigado, respecto de estas personas con una multa fija de 3.000 unidades tributarias, sin menoscabo de las sanciones correspondientes al agente de retención o percepción (art. 115); se incorporan a la regulación de los ilícitos materiales *dos* «nuevos» ilícitos, previamente tipificados como ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, categoría de ilícitos eliminada en esta reforma; la comercialización o el expendio en el territorio nacional de especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanero territorial que corresponda, cuya pena fue aumentada de un máximo de 250 unidades tributarias a una pena fija de 500 unidades tributarias, más el comiso de las especies gravadas (art. 116), por una parte, y por la otra la comercialización de especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio, cuya pena máxima anterior pasa a ser su pena única, multa de 300 unidades tributarias (art. 117); en lo relativo a los ilícitos «penales», se redimensionó el delito de defraudación tributaria, a través de la reducción de los requisitos esenciales para la configuración del tipo, al eliminar los requisitos de capacidad del medio fraudulento de engañar a la administración tributaria respecto de la existencia o cuantía de la obligación tributaria, y de la condición objetiva de punibilidad de acuerdo con la cual el perjuicio fiscal necesario para la configuración de la defraudación debe ser mayor a 2000 unidades tributarias, para el caso del tipo genérico de defraudación, y de 100 unidades tributarias, para el caso del tipo calificado de defraudación a través de la obtención fraudulenta de beneficios fiscales; se eliminó la referencia al *tipo agravado* de defraudación, comisible a través de las maniobras fraudulentas tendientes a la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, y se modificó la caracterización de aquellos hechos constitutivos de indicios de la *posible* comisión de defraudación tributaria (arts. 119 y 120); se agravó la pena por la falta de cumplimiento de los deberes de retención o percepción al *doble* de lo originalmente previsto en el Código derogado, prisión de cuatro a seis años (art. 121); se incorporaron dos *nuevos delitos* tributarios, a saber: la insolvencia fraudulenta con fines tributarios, que se configura cuando el agente, a sabiendas del inicio del procedimiento tendiente al cobro de obligaciones tributarias o sanciones, provoca o agrava la insolvencia propia o ajena con el fin de frustrar parcial o totalmente el cumplimiento de esas obligaciones, delito que se castiga con prisión de uno a cinco años (art. 122); y la instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria, la que se configura por la incitación pública, o bien por las maniobras concertadas, con la finalidad de organizar la ne-

<sup>6</sup> Al respecto, *vid.* SSPA 1.073/2007 de 20 de junio, caso *PDVSA Cerro Negro, S. A. v. República (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria)*, consultada en <http://bit.ly/1vH8XkD>, 27 de febrero de 2015; y SSPA 1.279/2007, de 18 de julio, caso *Petróleos de Venezuela, S. A. (PDVSA) v. República (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria)*, consultada en <http://bit.ly/1ExVnSF>, 27 de febrero de 2015, *et passim*.

gativa colectiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias, delito que se castiga con prisión de uno a cinco años (art. 123); y, finalmente, se modifica la pena por la divulgación y uso de información confidencial, que ahora se castiga con prisión de tres meses a tres años y una multa de 1000 unidades tributarias (art. 124).

(iii) En lo relativo al *Proceso Penal Tributario*<sup>7</sup>, resulta particularmente notable la atribución, a la Administración Tributaria, de competencia para el ejercicio autónomo de la *acción penal*, que desde 1998 fue monopolio exclusivo del Ministerio Público, como órgano con autonomía funcional del Poder Ciudadano y guardián de la legalidad (art. 131.22); y, por otra parte, la posibilidad de ejecutoriedad administrativa de los actos de contenido tributario, inclusive de aquellos que imponen sanciones, *antes de que el acto administrativo de contenido sancionador fiscal adquiera carácter definitivamente firme*, a través del denominado *cobro ejecutivo* (arts. 290-302); así como la imposición *de plano*, por la mera iniciación del procedimiento de ejecución administrativa de las sanciones, y sin esperar a la hipotética *rebeldía* del ejecutado luego de terminado el procedimiento administrativo ejecutivo, de una *pena astringente* equivalente al 10% del monto de la deuda, esto es, tributo, intereses moratorios y *multas* (art. 290).

Más allá del hecho de que la reforma del sistema penal tributario así emprendida supone la conculcación de la Constitución, en tanto su forma de exteriorización —la legislación delegada— es *imposible* en esta materia, por formar parte de los terrenos de la *reserva parlamentaria*<sup>8</sup>, y por cuanto la Ley Habilitante no contiene habilitación alguna al Presidente para legislar en materia tributaria, y *mucho menos en materia penal tributaria*, lo cierto es que las disposiciones sancionatorias del Código Orgánico Tributario han devenido, en mayor medida

<sup>7</sup> En una ocasión anterior, hemos señalado que “*es proceso penal tributario cualquier método de determinación de la existencia de un hecho punible, de sus modos de Comisión y de la responsabilidad penal tributario del sujeto en, esto es, la determinación de individualización de la pena aplicable a quien con su hacer consciente y libre ha vulnerado el ordenamiento tributario del Estado*”. Weffe H., Carlos E. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe. Caracas, 2010, p. 463.

<sup>8</sup> Señalan al respecto García de Enterría y Fernández, en palabras que hacemos nuestras, lo siguiente: “*La materia del impuesto y la de las penas, como tradicionales de la reserva material de Ley, van a abstraerse para concluir generalizándose la propiedad (la regulación constitucional de la expropiación forzosa y la exigencia de una ley para legitimar la utilidad pública que permita dicha expropiación vienen a corroborar esta extensión) y en la libertad; éstos serían los valores sustanciales protegidos al reservar a la ley el establecimiento de impuestos y de penas. Pero a la vez, esta generalización se encontrará apoyada en toda la filosofía ilustrada y liberal, especialmente en Locke, y en la teoría democrática de la ley, esto es, en Rousseau. Asegurar la propiedad y la libertad (the mutual preservation of their lives, liberties and states: Locke) serían los fines centrales del Estado, de modo que cualquier limitación de las mismas, siempre excepcional y circunscrita, no puede venir más que por la norma soberana y en modo alguno por disposiciones abiertas e ilimitadas del Rey; las Cámaras están sustancialmente para proteger frente al Rey esos fines supremos y, por tanto, sólo a ellas toca intervenirlos o afectar. La definición de la libertad como materia reservada a la Ley encuentra, en fin, en la doctrina rousseauiana de la Ley su justificación final: la libertad es un estado previo y cualquier limitación a la misma no puede venir más que de la voluntad general, esto es, de una decisión de la representación nacional, de la Ley, por consiguiente. [...] Todo ataque contra la esfera de libertad de los ciudadanos se hace depender del consentimiento expreso de sus representantes; el Ejecutivo, sin ese consentimiento (Ley), nada puede por sí solo en ese terreno. El resultado que con ello se obtiene es muy importante: si la propiedad y la libertad constituyen las verdaderas materias reservadas a la Ley, resulta entonces que toda norma imperativa impuesta un súbdito, en cuanto implica una restricción de su libertad, debe ser objeto de una Ley y no entra entre las posibilidades del Reglamento por sí solo. La obligación de observar una determinada conducta o de proscribir otra cualquiera sólo puede legitimarse en la Ley, como la extracción de cualquier porción patrimonial o la limitación o intervención sobre las propiedades y bienes de los súbditos*”. García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón; *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Cuarta edición. Editorial Civitas, Madrid, 1983, pp. 241-242.

que en el Código precedente<sup>9</sup> y sobre idéntica base, las admoniciones contenidas en el *programa* de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución y de la estructura del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias<sup>10</sup>, inspirado en la idea *predemocrática* de la relación de poder<sup>11</sup>, en una forma de *estigmatización* del contribuyente, justificante del *relajamiento*, por no decir del *abandono*, de buena parte de las garantías fundamentales que caracterizan, en lo punitivo, al Estado social y democrático de derecho.

El Título III del Código Orgánico Tributario de 2014 ahonda, de esta guisa, el proceso de «administrativización» que el Derecho Penal Tributario en Venezuela ha venido sufriendo desde 1994<sup>12</sup>, y configura acabadamente al sistema como uno de «enemigos», en el sentido que al término da Jakobs<sup>13</sup>. Pasemos a una comprobación, necesariamente breve, de esta hipótesis.

#### I. MODELOS PUNITIVOS AUTORITARIOS. DERECHO PENAL DEL «ENEMIGO».

La morigeración –o mejor dicho, eliminación– de alguno(s) de los axiomas que componen al ordenamiento garantista, como lo son el *nullum crimen sine lege* o el *nulla poena sine culpa*, por ejemplo<sup>14</sup>, implica un *descenso* gradual, de la protección garantista *máxima* de los derechos humanos característica del sistema ideal, hasta la configuración de un régimen punitivo autoritario, en las antípodas del garantismo. En función de las garantías que sufren la afectación autoritaria, puede hablarse –con Ferrajoli– de algunos «modelos punitivos autoritarios», tanto de derecho sustantivo como adjetivo, en los que resultan radicalmente afectados, alternativamente, los principios de la carga de la prueba y del derecho a la defensa, de imparcialidad del juez y su separación de la acusación, y *cardinalmente*, el de presunción de inocencia, en lo relativo al proceso; y en lo atinente al derecho sustantivo, son obviados –de una manera u otra– los principios de culpabilidad, de la materialidad de la acción, de mínima intervención, prescindiendo de la lesión de bienes jurídicos concretos, y en especial a través de la represión anticipada de la simple –y a menudo abstracta– puesta en peligro, o bien penalizando puramente el desvalor social o político de la acción más allá de cualquier función penal de tutela; de Derecho Penal de acto, a través de la «despersonalización» del infractor y su persecución, ya no como causa del hecho lesivo, sino simplemente *por ser quien él es*, o *tener lo que él tiene*<sup>15</sup>.

<sup>9</sup> *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 37.305, del 17 de octubre de 2001.

<sup>10</sup> Pita, Claudino; Aguirre Pangburn, Rubén; Dentone, Carlos; Esparza, Carlos y Lara Berríos, Bernardo; *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Ciudad de Panamá, 1997, consultado en <http://bit.ly/1EzrTc>, 28 de febrero de 2015.

<sup>11</sup> Vid. Ferreiro Lapatza, José Juan; «La Codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)», en *Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 2: La Codificación en América Latina*. Tomo II. Associação Brasileira de Direito Financiero – Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Salvador de Bahía, 2000, p. 1.182.

<sup>12</sup> Con el Código Orgánico Tributario de ese año. *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela N° 4.727 Extraordinario, del 27 de mayo de 1994. En una ocasión previa hemos analizado las disposiciones represivas de ese Código. Vid. Weffe; *La Codificación...* pp. 367-374.

<sup>13</sup> Vid. Jakobs, Günther; «Criminalización en el estado previo a la lesión de un bien jurídico», en *Fundamentos del Derecho Penal*. Traducción del original alemán por Enrique Peñaranda Ramos. Ad-Hoc. Buenos Aires, 1996, pp. 179-240; y Jakobs, Günther; «Derecho penal del ciudadano y Derecho penal del enemigo», en *Derecho Penal del Enemigo*. Traducción del original alemán por Manuel CancioMelía. Civitas. Madrid, 2003, pp. 19-56.

<sup>14</sup> Cfr. Ferrajoli, Luigi; *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*. 5ª edición. Traducción del original italiano por Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan TerradillosBasoco y Rocío Cantero Bandrés. Editorial Trotta. Madrid, 2001, p. 93.

<sup>15</sup> Vid. Ferrajoli; *Derecho...* pp. 98-103.

Una caracterización emblemática de estos «modelos punitivos autoritarios» es la ensayada por Jakobs, que es característica de las sociedades post-industriales afectadas por fenómenos como el terrorismo, el narcotráfico, la delincuencia organizada, etc. Con fundamento filosófico en los desarrollos de Rousseau, Hobbes, Fichte y Kant<sup>16</sup>, el profesor alemán ensaya la distinción entre el Derecho penal de «ciudadanos» (*Bürgerstrafrecht*), de corte garantista, aplicable a las personas que, si bien han transgredido el ordenamiento, no buscan sistemáticamente el fin de la vida en sociedad, en contraposición con un Derecho penal del «enemigo» (*Feindstrafrecht*), en el que el transgresor, visto como *rebelle* frente a la sociedad por la realización de conductas que tienden a la destrucción de la convivencia colectiva, la «Constitución civil» de Kant, es «despersonalizado», «cosificado» por el ordenamiento, y despojado –en consecuencia– de su *status* de persona.

En este orden de ideas, el sistema de Derecho penal del «enemigo», *autoritario* en tanto niega el carácter de persona del infractor y, en consecuencia, la titularidad total o parcial de su esfera de derechos fundamentales, se estructura en función de *tres* requisitos básicos, cuya verificación en el caso concreto acometeremos *de inmediato*, en razón de las limitaciones que nos han sido impuestas:

(i) *Amplio adelantamiento de la punibilidad a estadios previos a la lesión efectiva del bien jurídico*; donde la perspectiva de la punición es, según Cancio Meliá<sup>17</sup>, *prospectiva* (hacia el futuro, el delito por cometer) en lugar de *retrospectiva* (hacia el pasado, hacia el delito ya cometido), en conculcación de los principios de *última ratio*, proporcionalidad y contingencia que caracterizan al Derecho penal, sobre la base de la fórmula *nulla lex pœnalis sine necessitate*.

El requisito de *marras* se configura en la reforma penal tributaria en comentarios, por cuanto ésta castiga *a gran escala* los ilícitos formales como actos preparatorios de la evasión fiscal a través de la *ampliación masiva de los supuestos punibles*, la extensión de los supuestos de coparticipación de los *auxiliadores a todos los delitos tributarios*, objetivar *aún más* la responsabilidad penal tributaria, extendiéndola a las unidades económicas sin personalidad jurídica, y *agravar el régimen general de la prescripción*, a través del aumento de los plazos para la configuración de esta causal de extinción de la acción penal y de la ejecución de la pena, así como por declarar, en el espíritu de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución, la *imprescriptibilidad de la acción penal y de la ejecución de la pena* de los delitos de defraudación tributaria, apropiación indebida de anticipos retenidos o percibidos e insolvencia fraudulenta con fines tributarios;

(ii) *Pérdida de la proporcionalidad en la medida de las penas*, de modo que al adelantamiento de la represión –que tiene por objeto la protección *anticipada* del bien jurídico mediante el castigo, en nuestro caso, de los que podrían constituir *actos preparatorios*, como lo son los diversos incumplimientos de deberes formales tipificados en el Código, son castigados en forma que *incluso* puede *superar* a la punición de la lesión efectiva al bien jurídico más grave– no la acompaña la correspondiente reducción de la medida de la pena, sino por el contrario su *agravación*.

La reforma penal tributaria de 2014 *tipifica sanciones cuya medida es absolutamente desproporcionada*, a través del *agravamiento general* de las penas aplicables, concretado a través del incremento de las multas en un promedio general *superior al 200% de la pena*

<sup>16</sup> Vid. por todos Jakobs; *Derecho...* pp. 25-33.

<sup>17</sup> Cancio Meliá, Manuel; ¿«Derecho penal del enemigo»?; en *Derecho Penal del Enemigo*. Civitas. Madrid, 2003, p. 80.

originalmente prevista en el Código Orgánico Tributario de 2001, del *abuso de las penas fijas*, contradictorio con el principio de culpabilidad y la generalización de la clausura como pena general aplicable a los ilícitos formales; en el mismo sentido, la *eliminación de circunstancias modificativas que obren a la disminución de la responsabilidad penal tributaria*, como lo son la obediencia legítima y debida, el cumplimiento de las normas relativas a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas y la remisión abierta al ordenamiento para la aplicación, por parte del juez, de eximentes y de atenuantes no previstas expresamente en la ley; y la *discriminación en el trato* producto de la tipificación de las penas aplicables a la falta de enteramiento, o el enteramiento tardío, de retenciones y percepciones; el abandono de la *super rigidez* característica de la reserva legal en materia de ilícitos tributarios, y la posible acumulación de penas por hechos *no pluriofensivos* derivada de la posibilidad de tipificación de ilícitos «adicionales» a la ya exhaustiva enumeración de conductas ilícitas que hace el nuevo Código; la posibilidad de la extensión a *perpetuidad* de la clausura por incumplimiento de deberes formales; la modificación integral del régimen aplicable a la defraudación tributaria, al disminuir los requisitos materiales necesarios para configurarla, vgr. la *capacidad de engaño* del medio fraudulento empleado para cometer la defraudación y la eliminación de la condición objetiva de punibilidad sobre la cuantía del perjuicio fiscal necesario para configurar el delito; la ampliación general de los tipos castigados con pena privativa de la libertad, al incorporar como nuevos delitos la insolvencia fraudulenta con fines tributarios y la instigación a la desobediencia tributaria; y la desaparición, en un sentido semejante al aplicable a los delitos contra la humanidad, de la *suspensión condicional de la ejecución de la pena para delincuentes tributarios primerizos*, equiparando así al delito fiscal con las formas más graves de violación de bienes jurídicos fundamentales;

(iii) *Grave socavamiento de las garantías procesales mínimas para el ejercicio del poder punitivo*, lo que garantiza la sustentabilidad de la vigencia de la legislación de «lucha» contra el «enemigo», a través de la inaplicabilidad total o parcial de las garantías ínsitas a la tutela judicial efectiva, el debido proceso, la defensa, la inejecutabilidad de las penas que no han adquirido carácter *definitivamente firme* y, especialmente, a través de *tratar como culpable al –aun– presunto infractor*, a despecho de la *presunción constitucional de inocencia*.

En esto es especialmente prolija la reforma. Por una parte, al mantener el *absoluto silencio* legislativo respecto de las fases de inicio, sustanciación, descargos, prueba y su control del procedimiento de verificación, así como al atribuir a la Administración Tributaria –de manera *excepcional*, dado el monopolio que en la materia garantiza la Constitución al Ministerio Público– la titularidad de la acción penal en los delitos tributarios; y por la otra, al adoptar como política general la ejecución de las penas tributarias sin que éstas hayan adquirido el carácter definitivamente firme, en franca conculcación de la garantía constitucional de *presunción de inocencia*, a través de la insuspenibilidad de penas distintas a las pecuniarias, como por ejemplo las de clausura y comiso, y las amplísimas facultades conferidas a la Administración Tributaria en materia de *medidas cautelares autónomas* frente al «riesgo» de percepción de *multas aún no legalmente determinadas*, y de *cobro ejecutivo* de las sanciones impuestas no definitivamente firmes, a las cuales se suma la posibilidad administrativa de imposición de una pena *astreinte* de un 10% del monto sujeto a ejecución forzosa.

## II. CONCLUSIONES

Las razones precedentemente *comprueban* que el sistema sancionador tributario resultante del *nuevo* Código Orgánico Tributario de 2014 ahondó el proceso de «administrativización» del Derecho Penal Tributario en Venezuela, profundizando así el *cambio de paradigma* sufrido por el sistema represivo fiscal venezolano desde *al menos* 1994, y configurándolo como un sistema peligrosamente similar a un *modelo punitivo autoritario*; en otras palabras, al *Derecho penal del «enemigo»* de Jakobs. Frente a este proceso de huida frontal de las

garantías ínsitas al ejercicio del *iuspuniendi* en el Estado Social y Democrático de Derecho cabe recordar –con Jakobs– que “*la existencia de un Derecho penal de enemigos no es signo [...] de la fortaleza del Estado de libertades, sino un signo de que en esa medida simplemente no existe*”<sup>18</sup>.

#### BIBLIOGRAFÍA

##### a) Doctrina.

CANCIO MELIÁ, Manuel; ¿«Derecho penal del enemigo»? en *Derecho Penal del Enemigo*. Civitas. Madrid, 2003.

FERRAJOLI, Luigi; *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*. 5ª edición. Traducción del original italiano por Perfecto ANDRÉS IBÁÑEZ, Alfonso RUIZ MIGUEL, Juan Carlos BAYÓN MOHINO, Juan TERRADILLOS BASOCO y Rocío CANTERENO BANDRÉS. Editorial Trotta. Madrid, 2001.

FERREIRO LAPATZA, José Juan; «La Codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)», en *Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 2: La Codificación en América Latina*. Tomo II. Associação Brasileira de Direito Financiero – Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Salvador de Bahía, 2000.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón; *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Cuarta edición. Editorial Civitas, Madrid, 1983.

JAKOBS, Günther; «Criminalización en el estado previo a la lesión de un bien jurídico», en *Fundamentos del Derecho Penal*. Traducción del original alemán por Enrique Peñaranda Ramos. Ad-Hoc. Buenos Aires, 1996.

\_\_\_\_\_ ; «Derecho penal del ciudadano y Derecho penal del enemigo», en *Derecho Penal del Enemigo*. Traducción del original alemán por Manuel CANCIOMELIÁ. Civitas. Madrid, 2003.

PITA, Claudino; AGUIRRE PANGBURN, Rubén; DENTONE, Carlos; ESPARZA, Carlos y LARA BERRIOS, Bernardo; *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Ciudad de Panamá, 1997, consultado en <http://bit.ly/1EzyrTc>, 28 de febrero de 2015.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades post-industriales*. 2ª edición. Civitas. Madrid, 2001.

WEFFE H., Carlos E.; «La Codificación del Derecho Penal Tributario en Venezuela», en *30 años de la Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*. Tomo III. *Principios Constitucionales e Ilícitos Tributarios*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe. Caracas, 2010, p. 463.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; ALAGIA, Alejandro y SLOVAK, Alejandro; *Manual de Derecho Penal. Parte General*. 2ª edición. Ediar. Buenos Aires, 2006.

<sup>18</sup> Jakobs; *Criminalización...* p. 238.

b. Legislación.

Ley que Autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las materias que se delegan. *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.112 Extraordinario, del 19 de noviembre de 2013.

Decreto N° 1.434, con rango, fuerza y valor de Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, del 17 de octubre de 2001.

Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela N° 4.727 Extraordinario, del 27 de mayo de 1994.

Código Penal. *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.768 Extraordinario, del 13 de marzo de 2005.

c. Jurisprudencia.

SSPA 1.073/2007 de 20 de junio, caso *PDVSA Cerro Negro, S. A. v. República (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria)*, consultada en <http://bit.ly/1vH8XkD>, 27 de febrero de 2015.

SSPA 1.279/2007, de 18 de julio, caso *Petróleos de Venezuela, S. A. (PDVSA) v. República (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria)*, consultada en <http://bit.ly/1ExVnSF>, 27 de febrero de 2015.