

# AVANCE Técnico

División de Asesoría Tributaria & Legal.  
Junio 2020, No. 1.

## **Ese estruendo al que no muchos le han prestado atención con motivo de la aplicación numérica de las sanciones del C.O.T. vigente.**

Como se recordará, y ya en nuestro Boletín Técnico de Febrero hicimos una breve reseña al respecto, en Enero fue publicado el llamado “DECRETO CONSTITUYENTE MEDIANTE EL CUAL SE DICTA EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO” (\*) (COT).

Nuestro objetivo no es pronunciarnos sobre los aspectos que han generado controversia con respecto a su legitimidad de origen, etc. (ello queda a la mejor interpretación del lector), sino que, hemos querido dar un breve acercamiento numérico a nuestro lector, con respecto a lo que sería un escenario simulado simple de cálculo de algunas sanciones sobre la base de los incumplimientos más comunes o recurrentes que observamos en la práctica diaria.

Como ya se ha dicho reiterada y suficientemente, nuestro COT desde la reforma de 2001, comenzó a perder su esencia, y en la reforma de 2014, se

acabó, por interpretación estrictamente jurídica y científica, con la Tutela Judicial Efectiva que allí estaba estructurada desde el primigenio texto del año 1982.

Recordemos siempre que nuestro COT tuvo un origen concienzudo y debidamente implementado, bajo el Modelo OEA/BID para América Latina de 1967 (MCTAL) y detrás de éste, estuvieron destacados juristas como los Dres. Rubens Gómez de Souza (Brasil), Guiliani Fonrouge (Argentina) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), quienes con la colaboración de destacados especialistas de la materia en nuestra región, entre ellos el Dr. José Andrés Octavio por Venezuela, generaron este extraordinario aporte documental.

Reforma a reforma desde 1982, hemos podido observar que su estructura técnica y la razón de ser, es decir, la codificación de las normas contentivas de deberes y derechos tanto de la Administración como del Administrado, se han ido desdibujando,

(\*) Publicado en la Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020

y lo que era un pilar dentro de las bases del COT como lo es la regulación de la Relación Jurídico Tributaria, pasó a ser una suerte de diálogo en el cual, la mayoría de las líneas, parecieran estar escritas a favor de la Administración.

Tengamos en cuenta que el COT de 1982, buscó en todo momento que existiera un equilibrio absoluto en la estructura normativa, en donde ni la Administración Tributaria se viera perjudicada en sus derechos, ni el contribuyente sintiera que podía quedar eximido de sus deberes, y viceversa. La codificación en materia tributaria tuvo igualmente como norte, lograr una regulación integral de los derechos y obligaciones de las partes en la Relación Jurídico Tributaria, bajo la consideración de que éstas se encuentran en un plano de igualdad ante la Ley, y así mismo, buscando impedir siempre las actuaciones discrecionales en cuanto a la determinación, liquidación o exigibilidad del tributo; en todo momento, normas claras sobre la base de la equidad, el respeto y la justicia.

Hoy en día, vemos que el COT esta caracterizado por una absoluta desproporción entre la falta o ilícito y la sanción pecuniaria o de cierre de establecimiento, según se trate.

En primer lugar y en lo concerniente al cierre del establecimiento o local, vis a vis el debido proceso, existe jurisprudencia pacífica y reiterada en la cual se prevé, que conforme a lo establecido en el artículo 49 Constitucional, “(...) *el debido proceso es un derecho aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas*

*disposición que tiene su fundamento en el principio de igualdad ante la ley, dado que el debido proceso significa que ambas partes, tanto en el procedimiento administrativo, como en el proceso judicial, deben tener igualdad de oportunidades, tanto en la defensa de sus respectivos derechos, como en la producción de las pruebas destinadas a acreditarlos (...)*” (SPA del TSJ, Caso: Juan Carlos Pareja Perdomo, Sentencia del 17 de febrero de 2000). En la actualidad, y en lo concerniente al procedimiento de cierre por incumplimiento, el debido proceso, pareciera haberse desvanecido.



En lo concerniente a la proporcionalidad de la sanción, versus el incumplimiento, hay infinidad de teorías o posiciones, las cuales siempre coinciden en un punto crítico: la sanción en comparación con la falta, debe siempre ir de la mano con el Principio de Justicia.

Al efecto, nos permitimos rescatar una de ellas del profesor de Derecho Tributario y Doctor en Derecho de la Universidad de Chile, Patricio Masbernat, quien en su ensayo “REGLAS Y PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA: APORTES DEL DERECHO ESPAÑOL AL DERECHO COMPARADO”, establece que el principio de justicia tributaria, sustenta y arropa a

los demás principios esenciales, los cuales enuncia de la siguiente manera: capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, ya que según sus consideraciones, la concurrencia de todos estos principios dan cabida a un sistema tributario justo.

Como regla base siempre se ha considerado a nivel doctrinal, que el establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor, que el cumplimiento de las normas infringidas; dicho en otras palabras: que no resulte “un buen negocio” cometer la falta, para esperar luego la sanción, porque la misma no resulta lo suficientemente considerable.

Conceptualmente queda claro que tanto en la determinación normativa del régimen sancionador, como en la imposición de sanciones por parte del legislador, siempre se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción.

La graduación de la sanción considerará especialmente, siempre, los siguientes criterios:

a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad; b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora; c) La naturaleza de los perjuicios causados, y d) La reincidencia, por comisión en el tiempo fijado, de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado en vía administrativa con base a actuación anterior de la Administración.

En nuestro COT actual, se observa a nuestro entender, una desproporción importante en la mayoría de las sanciones pecuniarias luego de que fuera desechada la Unidad Tributaria como base de cálculo de las multas a ser pagadas, y sustituyéndola por “(...) el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV (...)”.

Para fines ilustrativos, citamos seguidamente un ejemplo en el caso de lo previsto en el artículo 103, numeral 7, referido a la no presentación de la Declaración Informativa de Inversiones en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal: si el contribuyente olvida presentar la Declaración para informar que tiene US\$ 5 (por decir cualquier cifra) en una cuenta bancaria en Panamá, considerada una Jurisdicción de este tipo, la sanción es de Bs. 519.302.353,40 promedio (US\$ 2.826,33) lo cual puede ser visto en detalle en páginas siguientes, si la falta fuese cometida en Mayo 2020.

Considerando entonces, lo previamente comentado, y lo que podrán observar numéricamente en páginas siguientes, es que resulta vital tener en cuenta la importancia de mantener un monitoreo constante en el cumplimiento de los deberes formales para así, poder evitar impactos letales en caso de una fiscalización que pudiera poner en peligro la existencia de la empresa. Sin duda en estos tiempos, resulta mucho más económica una asesoría a tiempo, que un pago de sanciones post mortem!.

Antonio Dugarte Lobo  
Socio División Asesoría Tributaria & Legal

**Código Orgánico Tributario (COT)**  
**Cálculo Práctico en Bolívares a valor presente**  
**Sanción Aplicable para algunas faltas destacables**  
**Asumiendo que los ilícitos fueron cometidos en el mes de Mayo 2020**

Ilícito	Artículo	Numeral	Sanción prevista	Sanción Bs.	Conversión a US\$ Tasa Oficial Promedio BCV de Mayo (&)
				(Tasa promedio para la venta)	(Tasa promedio para la venta)
			(*)	259.651,18	183.737,24
No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria	100	1	Clausura de 5 días continuos y multa de 150 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	38.947.676,51	211,97
Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria fuera del plazo establecido.	100	2	Clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y multa del equivalente a cincuenta (50) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	12.982.558,84	70,66
No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos, las informaciones relativas a los datos para la actualización de los registros.	100	4	Clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y con multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado por las normas tributarias.	101	1	Clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito y multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela.	38.947.676,51	211,97

(...)

**Código Orgánico Tributario (COT)**

**Cálculo Práctico en Bolívares a valor presente**

**Sanción Aplicable para algunas faltas destacables**

**Asumiendo que los ilícitos fueron cometidos en el mes de Mayo 2020**

Ilícito	Artículo	Numeral	Sanción prevista	Sanción Bs.	Conversión a US\$ Tasa Oficial Promedio BCV de Mayo (&)
			(*)	(Tasa promedio para la venta) 259.651,18	(Tasa promedio para la venta) 183.737,24
Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos por las normas tributarias.	101	5	Clausura de cinco (5) días de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito y multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
No entregar las facturas u otros documentos cuya entrega sea obligatoria.	101	8	Clausura de cinco (5) días de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito y multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
Destruir, alterar o no conservar los medios magnéticos y electrónicos del respaldo de la información de las facturas, otros documentos y demás operaciones efectuadas o no mantenerlos en condiciones de operación o accesibilidad.	101	12	Clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento y multa del equivalente a trescientos (300) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, por cada período.	77.895.353,01	423,95
No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas	102	1	Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de diez (10) días continuos y multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	38.947.676,51	211,97

(...)

**Código Orgánico Tributario (COT)**  
**Cálculo Práctico en Bolívares a valor presente**  
**Sanción Aplicable para algunas faltas destacables**  
**Asumiendo que los ilícitos fueron cometidos en el mes de Mayo 2020**

Ilícito	Artículo	Numeral	Sanción prevista	Sanción Bs.	Conversión a US\$ Tasa Oficial Promedio BCV de Mayo (&)
			(*)	(Tasa promedio para la venta) 259.651,18	(Tasa promedio para la venta) 183.737,24
Llevar los libros y registros con atraso superior a un mes.	102	5	Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos y multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por las normas correspondientes	102	7	Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos y multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
No presentar las declaraciones o presentarlas con un retraso superior a un (1) año.	103	1	Clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un plazo de diez (10) días continuos y multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	38.947.676,51	211,97
No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.	103	7A	Clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un lapso de diez (10) días continuos y multa del equivalente a dos mil (2.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	519.302.353,40	2.826,33
		7B	Quien la presente con retardo será sancionado únicamente con multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	259.651.176,70	1.413,17

(...)

**Código Orgánico Tributario (COT)**  
**Cálculo Práctico en Bolívares a valor presente**  
**Sanción Aplicable para algunas faltas destacables**  
**Asumiendo que los ilícitos fueron cometidos en el mes de Mayo 2020**

Ilícito	Artículo	Numeral	Sanción prevista	Sanción Bs.	Conversión a US\$ Tasa Oficial Promedio BCV de Mayo (&)
			(*)	(Tasa promedio para la venta) 259.651,18	(Tasa promedio para la venta) 183.737,24
Impedir u obstruir, por sí mismo o por interpuestas personas, el ejercicio de las facultades otorgadas a la Administración Tributaria.	104	8	Clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo, y multa del equivalente a quinientas (500) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	129.825.588,35	706,58
No mantener o conservar la documentación e información que soporta el cálculo de los precios de transferencia.	104	12	Clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo y multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	259.651.176,70	1.413,17
No proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos	105	1	Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite, salvo que exista causa justificada	105	4	Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.	25.965.117,67	141,32
La reapertura de un local, oficina o establecimiento, o de la sección que corresponda, con violación de la clausura impuesta por la Administración Tributaria, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial	106	1	Multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV. y cierre del establecimiento por el doble del lapso inicialmente impuesto, sin perjuicio del cumplimiento de la sanción de cierre originalmente aplicada.	259.651.176,70	1.413,17

(...)

**Código Orgánico Tributario (COT)**  
**Cálculo Práctico en Bolívares a valor presente**  
**Sanción Aplicable para algunas faltas destacables**  
**Asumiendo que los ilícitos fueron cometidos en el mes de Mayo 2020**

Ilícito	Artículo	Numeral	Sanción prevista	Sanción Bs.	Conversión a US\$ Tasa Oficial Promedio BCV de Mayo (&)
				(Tasa promedio para la venta)	(Tasa promedio para la venta)
			(*)	259.651,18	183.737,24
Por entrar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo establecido en las normas respectivas.	114	3B	Quien entere fuera de este lapso o sea objeto de un procedimiento de verificación o fiscalización se le aplicará la sanción prevista en el numeral siguiente conjuntamente con la establecida en el artículo 121 de este Código.	1.000.000.000,00	5.442,55
Por no entrar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales.	114	4	Multa de un mil por ciento (1.000%) del monto de las referidas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de la pena privativa de libertad establecida en el artículo 119 de este Código (Aplica también por enteramiento con retraso, luego de los primeros 100 días de retraso). (Para el caso de la multa, imaginemos una Retención de ISLR, enterada con 101 días de retraso, por Bs. 5.000.000)	50.000.000,00	272,13

(\*) El tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el B.C.V. del mes de mayo, fue el Dinar Jordano, cuyo monto promedio entre el más alto y el más bajo, fue el empleado en nuestro cálculo.  
(Ver la tabla en nuestro Boletín del mes de Mayo 2020 que reproducimos de nuevo en este Avance)

(&) La tasa de cambio, resulta de promediar la más alta y la más baja del mes.

Nota 1: Recordar que a tenor de lo dispuesto en el artículo 108 del COT, "Cuando los ilícitos formales previstos en este Capítulo sean cometidos por sujetos calificados como Especiales por la Administración Tributaria, las sanciones pecuniarias aplicables serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%)."

Nota 2: Tener en cuenta que en los casos expuestos, solo se calcula la multa; no están considerados los intereses moratorios.

**COROLARIO:**

Como se ha podido apreciar en los cálculos efectuados, y que no comprenden la totalidad de los ilícitos previstos en el COT, sino los que son relativamente más frecuentes, la multa más baja, estuvo en el orden de Bs. 12.9 MM, la media estuvo en el orden de Bs. 25.9 MM, con algunos picos medios superiores a Bs. 38.9 MM y algunos montos excepcionales sobre Bs 100 MM, Bs. 250 MM e incluso llegando a Bs. 1.000 MM.

Es fácil comprender que la suma de 4 o 5 incumplimientos típicos de los allí previstos, puede colocar al contribuyente a las puertas de una sanción global de Bs. 130 MM entre las sanciones medias bajas, y si consideramos la imposición de alguna de las medias altas, en forma adicional, puede llegar a estar sobre los Bs. 380 MM, y ello sin considerar que se sume alguna de Bs. 1.000 MM. Queda claro entonces que con este régimen sancionatorio, producto de una fiscalización, la empresa puede llegar a verse seriamente comprometida en la continuidad de sus operaciones, porque lo aquí presentado es el escenario para un solo mes de incumplimientos.



- ✓ **Tipo de Cambio Oficial de la Moneda de mayor valor publicado por el B.C.V. aplicable a las sanciones determinadas para los supuestos del numeral 3 y 4 del artículo 115 del COT reformado, el cual entró en vigencia a partir del 29 de febrero de 2020.**

País	Tipo de Moneda	Fecha de Publicación	Compra (BID) Bs.	Venta (ASK) (b) Bs.
Jordania	Dinar Jordano	04-05-2020	247.315,25992367	247.935,09766784
Jordania	Dinar Jordano	05-05-2020	242.324,89050742	242.932,22106007
Jordania	Dinar Jordano	06-05-2020	238.886,42206094	239.485,13489819
Jordania	Dinar Jordano	07-05-2020	244.814,02530970	245.427,59429544
Jordania	Dinar Jordano	08-05-2020	252.219,93142796	252.852,06158192
Jordania	Dinar Jordano	11-05-2020	252.518,46482225	253.151,34318021
Jordania	Dinar Jordano	12-05-2020	252.032,42300735	252.664,08321539
Jordania	Dinar Jordano	13-05-2020	252.643,57128341	253.276,76319139
Jordania	Dinar Jordano	14-05-2020	256.143,72707915	256.785,69130742
Jordania	Dinar Jordano	15-05-2020	258.078,69689469	258.725,51067137
Jordania	Dinar Jordano	18-05-2020	258.413,53284865	259.061,18581319
Jordania	Dinar Jordano	19-05-2020	257.776,87496607	258.422,93229681
Jordania	Dinar Jordano	20-05-2020	258.653,57377047	259.301,82834133
Jordania	Dinar Jordano	21-05-2020	265.130,80337877	265.795,29160779
Jordania	Dinar Jordano	22-05-2020	272.564,39224251	273.247,51102006
Jordania	Dinar Jordano	26-05-2020	272.571,55817796	273.254,69491525
Jordania	Dinar Jordano	27-05-2020	276.214,16978601	276.906,43587570
Jordania	Dinar Jordano	28-05-2020	277.855,81541419	278.552,19590395
Jordania	Dinar Jordano	29-05-2020	279.117,67545656	279.817,21850282
<b>Promedio en base a la más alta y la más baja del mes</b>			<b>259.002,04875875</b>	<b>259.651,17670051</b>

✓ Tipo de Cambio Oficial del US\$ publicado por el B.C.V. durante el mes.

Tipo de Moneda	Fecha de Publicación	Compra (BID) Bs.	Venta (ASK) (b) Bs.
US\$ - E.U.A.	04-05-2020	174.975,54639600	175.414,08160000
US\$ - E.U.A.	05-05-2020	171.444,86003400	171.874,54640000
US\$ - E.U.A.	06-05-2020	168.940,47768150	169.363,88740000
US\$ - E.U.A.	07-05-2020	172.520,44363575	172.952,82570000
US\$ - E.U.A.	08-05-2020	178.571,71145100	179.019,25960000
US\$ - E.U.A.	11-05-2020	178.656,81386175	179.104,57530000
US\$ - E.U.A.	12-05-2020	178.086,11009700	178.532,44120000
US\$ - E.U.A.	13-05-2020	178.593,74054025	179.041,34390000
US\$ - E.U.A.	14-05-2020	181.221,68690850	181.675,87660000
US\$ - E.U.A.	15-05-2020	182.590,67805300	183.048,29880000
US\$ - E.U.A.	18-05-2020	182.879,25719700	183.337,60120000
US\$ - E.U.A.	19-05-2020	182.377,13903850	182.834,22460000
US\$ - E.U.A.	20-05-2020	183.074,99951475	183.533,83410000
US\$ - E.U.A.	21-05-2020	187.659,58263150	188.129,90740000
US\$ - E.U.A.	22-05-2020	192.921,07682925	193.404,58830000
US\$ - E.U.A.	26-05-2020	192.980,66319000	193.464,32400000
US\$ - E.U.A.	27-05-2020	195.559,63220850	196.049,75660000
US\$ - E.U.A.	28-05-2020	196.721,91731325	197.214,95470000
US\$ - E.U.A.	29-05-2020	197.615,31422325	198.110,59070000
<b>Promedio en base a la más alta y la más baja del mes</b>		<b>183.277,895952375</b>	<b>183.737,239050000</b>