

# *La metamorfosis kafkiana de la unidad tributaria y la dolarización de las sanciones tributarias\**

Humberto Romero Muci\*\*

*Abogado*

**Resumen:** *En esta investigación exponemos la (i) crónica del proceso doloso de desconstitucionalización y desdemocratización del tributo y deslegalización de la UT, (ii) evidenciamos cómo la UT degeneró en una de las muestras más grotescas de manipulación de la tributación como un medio de control social, (iii) damos cuenta de las distintas vías de hecho administrativas, normativas y judiciales puestas en pie por el régimen para progresivamente restarle efectividad al medio corrector, exacerbar la presión fiscal y muy particularmente, manipularlo a conveniencia como un medio de intimidación y control político. Finalmente, (iv) explicamos las antinomias asociadas a la “dolarización” de las sanciones tributarias, su invalidez ex turpi causa y el despropósito de estas como expresión de un derecho sancionatorio máximo o de “el enemigo”.*

**Palabras Clave:** *Unidad tributaria, control político, dolarización, sanciones, arbitrariedad.*

**Abstract:** *This research is (i) a chronicle of the fraudulent process of constitutional tax deconstruction and TU de-legalization, (ii) we show how the TU degenerated into one of the most grotesque samples of tax manipulation as a means of social control, (iii) we account for the different administrative, regulatory and judicial factual means set up by the Venezuelan regime to progressively reduce the effectiveness of the tax adjustments for inflation, exacerbate the fiscal pressure and, manipulate it at discretion as a means of intimidation and political control. Finally, (iv) we explain the antinomies associated with the “dollarization” of tax sanctions, its voidness ex turpi causa and their absurdity as an expression of a maximum punishing powers against the taxpayer or as a form of “punishment to the enemy”.*

**Key words:** *Tax unit, political control, dollarization, sanctions, arbitrariness.*

---

\* En adelante UT. En inglés Tax Unit (TU). Trabajo monográfico colaboración al libro homenaje al profesor Jesús Caballero Ortiz patrocinado por la Fundación de Derecho Administrativo (FUNEDA). En testimonio de admiración, afecto y gratitud por su egregia obra académica y su impronta de venezolano ejemplar.

\*\* Abogado summa cum laude de la Universidad Católica Andrés Bello, Magister en Leyes de Harvard Law School, Doctor en Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello, Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y en los Cursos de Doctorado en Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Individuo de Número y ex presidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela (Sillón No. 14). Socio en D'Empaire, despacho de abogados

## SUMARIO

## INTRODUCCIÓN

## I. LA METAMORFOSIS DE LA UT

1. *De lo racional a lo irracional.* 2. *La reforma del COT de 2001: hacia la manipulación de la UT.* 3. *La reforma del COT de 2014 y las reformas de la LISR de 2014 y 2015: hacia la negación de la inflación para fines fiscales.* 4. *La aparición de la fracasada Unidad tributaria sancionatoria (UTS): un intento torpe e inútil de preterir a la AN.* 5. *El Decreto de emergencia económica para delegar el ajuste de la UT marginando la intervención de la Asamblea Nacional.* 6. *La aplicación exclusiva de la UT por la Administración Tributaria Nacional: la prohibición de uso de la UT por los Estados y Municipios.* 7. *La derogación del régimen del control de cambio y sus ilícitos: la vuelta a la libertad cambiaria, la disfunción del bolívar y el invento del llamado “petro”.* 8. *La reforma del COT 2020: la discrecionalidad máxima para la fijación de la UT y la antinómica “dolarización” de las sanciones.*

## II. NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTO DE AJUSTE DE LA UT

1. *La situación en el COT 2014.* 2. *La situación en el COT 2020.* 3. *La subestimación del ajuste de la UT como un vicio de abuso de poder.*

## III. LA MANIPULACIÓN DE LA CORRECCIÓN MONETARIA EN MATERIA SANCIONATORIA

1. *Desnaturalización de la corrección monetaria sancionatoria: Violación de los principios de taxatividad penal, prohibición de retroactividad, tutela judicial efectiva y proporcionalidad.* 2. *Involución legislativa y jurisprudencial sobre el criterio de valoración de sanciones denominadas en UT.* 3. *Inconstitucionalidad de la “dolarización” o del uso del Petro en el cálculo de las sanciones tributarias*

## IV. CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFÍA

## INTRODUCCIÓN

La hiperinflación y hiperdepreciación pulverizaron el poder adquisitivo del bolívar, colapsando el sistema monetario nacional<sup>1</sup>. Con ello devino la destrucción del sistema tributario.

Su causa más profunda se ubica en (i) la acción ideológica alucinada del régimen y partido de gobierno, (ii) concretada en múltiples interferencias y controles sobre la economía, (iii) la violación sistemática de los derechos fundamentales políticos, sociales y económicos de los venezolanos, apalancada en (iv) la instrumentalización del derecho como un puro medio de dominación, violándolo, ignorándolo o interpretándolo falsamente, sometándolo a las tensiones más extremas de la conveniencia política<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Hoy el bolívar es una moneda disfuncional. Como moneda perdió su capacidad para servir como unidad de cuenta, como medio de pago y para atesorar valor. El bolívar lleva dos reconversiones y la quita de ocho ceros. Entre febrero de 1999 y diciembre de 2020, la inflación acumulada es de un 51.246.900.000.000 o 51 billones %. En 21 años se depreció 18.310.104.529.517% o 18.3 billones %. Estas cifras son difíciles de expresar, asimilar y entender. (Billón: Un millón de millones, que se expresa por la unidad seguida de doce ceros). <https://dle.rae.es/Bill%C3%B3n>

<sup>2</sup> *Cfr.* Delgado, Francisco J, *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas, 2017, p. 48.

En este contexto de regresión institucional el tributo no cumple ni puede cumplir su función racional técnica y mucho menos ética. Su destino no es consistente con el bien común. Se desprestigió y degeneró en otro instrumento más de control social, apalancado en la imperatividad de su forma jurídica y en la amenaza coactiva de la recaudación fiscal<sup>3</sup>. Se utiliza como mecanismo de espolio, terror y persecución de la disidencia política y económica. Peor aún, lo recaudado es despilfarrado en burocracia bajo un marco de opacidad y no rendición de cuentas<sup>4</sup>.

En esta investigación explicamos la *sinrazón* de la involución institucional de la UT y la perversión con la creación de mecanismos de corrección monetaria análogos para fines tributarios, tales como la “**unidad tributaria sancionatoria**” (UTS), los pretendidos ajustes según el “**salario mínimo nacional**”, el “**valor internacional del gramo de oro**”, el uso del llamado “**Petro**” y “**el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el BCV**”<sup>5</sup> (“dolarización”<sup>6</sup>)

<sup>3</sup> Es tal la situación de quiebre institucional del Estado venezolano que, con razón se califica de “Estado fallido”, esto es, “...no cuenta con la capacidad necesaria para atender sus cometidos públicos”. Señala José Amando Mejía Betancourt, que el fracaso que acarrea el Estado venezolano hace inaplicable el derecho tributario. “...el sistema tributario venezolano perdió su efectiva vigencia conjunto con la Constitución que establece sus bases fundamentales en los artículos 316 y 317...” //... es el derecho donde se manifiesta con mayor evidencia el ejercicio del poder público y su carácter coactivo. //es un típico derecho de la actividad administrativa de coacción y por ello extraordinariamente sensible a su legitimidad política y constitucional, donde el contribuyente dispone de unas garantías muy importantes. // ante el derrumbe del Estado derecho a todo el sistema tributario venezolano desapareció y el derecho tributario perdió su efectiva vigencia. // si el estado fallido venezolano no existe entonces evidente su incapacidad para formar obligaciones tributarias como sujeto activo que es la trama esencial del derecho tributario”. Cfr. Mejía Betancourt, José Amando, “El sistema tributario venezolano ante un estado fallido”, en *Derecho Tributario contemporáneo (libro homenaje a los 50 años del Asociación Venezolana de Derecho Tributario)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica venezolana, Caracas 2019, p. 416. Ver también Hernández González, José Ignacio, “Estado fallido y recaudación tributaria en Venezuela”, en *Derecho Tributario contemporáneo (libro homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2001 2019, p. 424

<sup>4</sup> Hay que recordar que la legitimidad de la contribución pasa por el modo en el que se emplea. Cfr. Rozas V., José A., nota preliminar en Gallo, Franco, *Las razones del fisco <ética y justicia en los tributos>*, Marcial Pons, Madrid 2011, p. 17. El régimen subestimó groseramente la necesidad que el derecho tiene de coherencia, de armonía interna, de generalidad, de estabilidad y de predictibilidad. Así disminuyó su aptitud y eficacia como técnica de ordenación de conductas, de reducción y de solución del conflicto social. Esto se convirtió en una práctica tan habitual que se tradujo en una sustancial pérdida de reconocimiento espontáneo y de obediencia del derecho en vista de que no es posible ocultar ni justificar razonablemente semejante uso (o abuso) de lo jurídico. DELGADO, Francisco J, *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas, 2017, p. 48.

<sup>5</sup> Por ejemplo, el previsto en los artículos 91 y 92 la reforma del COT de 2020, que introdujo el ilegítimo criterio del “...equivalente a [...] veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela”.

<sup>6</sup> Por “dolarización” entendemos el concepto técnico económico que denota “... el fenómeno que tiene lugar cuando una moneda sustituye a otra en el cumplimiento de las funciones de medio de pago y de reserva de valor. Al proceso de reemplazo en la función como medio de pago se le denomina <<sustitución de monedas>> y a la función como reserva de valor, <<sustitución de activos>>”. Cfr. Castellano Montiel, Alberto Gregorio, “La demanda de dinero y la sustitución de monedas y de activos en Venezuela: 1997-2008”, en *Economía, XXXVII*, 34 Julio-diciembre, Caracas 2012, p. 90

Para ese fin (i) exponemos la crónica de ese proceso *doloso* de *desconstitucionalización*<sup>7</sup> y *desdemocratización*<sup>8</sup> del tributo y *deslegalización*<sup>9</sup> de la UT (metamorfosis), (ii) evidenciamos cómo la UT degeneró en una de las muestras más grotescas de manipulación de la tributación como un medio de control social, (iii) damos cuenta de las distintas vías de hecho administrativas, normativas y judiciales puestas en pie por el régimen para progresivamente restarle efectividad al medio corrector, exacerbar la presión fiscal y muy particularmente, manipularlo a conveniencia y discreción como un medio de intimidación y control político. Finalmente, (iv) explicamos las antinomias asociadas a la “*dolarización*” de las sanciones tributarias, su invalidez *ex turpi causa* y el despropósito del uso de estas, cargadas de incertidumbre e imprevisibilidad, como expresión de un derecho sancionatorio máximo o de “*el enemigo*”.

Todo ello ocurre en medio de la más pavorosa muestra de indolencia moral, ignorancia jurídica, improvisación, desprecio al derecho y al bien común.

En la cúspide de todo este proceso de desinstitucionalización destaca la acción nefaria de la inconstitucional Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia convertida en vértice autoritario de la validez del orden jurídico del país<sup>10</sup>. Se consagró a la manipulación

<sup>7</sup> Ver Sagüés, Néstor Pedro, “El concepto de <<desconstitucionalización>>” en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021, ver también, Allan R. Brewer-Carías, “El falseamiento del Estado de Derecho (el caso de Venezuela)”, AYALA CORAO, Carlos, “Venezuela: Del Estado de Derecho al Estado de facto”

<sup>8</sup> *Vid.* Badell Madrid; Rafael, “Desconstitucionalización, desdemocratización y deslegalización en Venezuela desde la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021. La sistemática exclusión de la participación y representación efectiva de los ciudadanos en el Parlamento para la toma de las decisiones legislativas sobre la creación de los tributos, mediante constantes delegaciones legislativas o bien por despojarle de sus potestades propias (entre ellas, y muy principalmente, la legislativa), bien por haberlo suspendido (supuesto desacato) o suplantado (asamblea nacional constituyente).

<sup>9</sup> *Vid.*, Aragón Reyes, Manuel, “El falseamiento de la legalidad”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, o Caracas 2021. Con la desconstitucionalización del sistema tributario viene anejo el fenómeno anómalo de la descondición de la tributación. Implica un desmontaje del marco jurídico estable, cierto, comprensible, del molde de los esquemas conceptuales del tributo. Como expresión que permite una relación jurídica entre estado y ciudadanos clara y cierta. Esta degradación disminuye la posibilidad de preservar los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, permitiendo que salga de cauces democráticos y garantistas, fuera de los cuales se convierte en ilegítima. ver Meier García, Eduardo, “El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descondición, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad”, en *VIII Jornadas Venezolana de Derecho Tributario, Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Caracas 2006, p. 282

<sup>10</sup> Tal como señal informe de la misión internacional independiente de las Naciones Unidas sobre Venezuela: “El Tribunal Supremo ha dejado de funcionar como un control independiente de los demás poderes del Estado. En particular, la Sala Constitucional tiene amplias facultades para anular las decisiones de todos los demás poderes del Estado. Desde enero de 2016 hasta la fecha, el Tribunal Supremo de Justicia ha anulado de manera consistente las decisiones de la Asamblea Nacional dirigida por la oposición. Como se ha señalado anteriormente, en 2017 también ha asumido, de manera notoria, funciones legislativas (Sentencia N° 156) y ha levantado la inmunidad parlamentaria de todos los diputados de la oposición (Sentencia N° 155), decisiones que posteriormente revocó a raíz de las protestas públicas”, en Cfr. Conclusiones detalladas de la Misión internacio-

del texto Constitucional aprovechándose de que sus interpretaciones son vinculantes y no impugnables con el fin de despojar de atribuciones de los demás órganos del Poder Público, particularmente de la Asamblea Nacional (creando un cerco político institucional<sup>11</sup>), al servicio del Ejecutivo Nacional.

Por eso el título de esta investigación: **“La metamorfosis kafkiana de la UT y la dolarización de las sanciones tributarias”**. Nos recuerda las chocantes, angustiosa y absurdas circunstancias del drama de José K, en la célebre obra de Franz Kafka, **“El proceso”** y su otra obra maestra **“La metamorfosis”** (una transformación monstruosa)<sup>12</sup>. Análogamente el contribuyente vive una despiadada privación de garantías y una densa opresión que transcurre en un Estado que dejó de ser de derecho y se convirtió en una vía de hecho continua y en caída libre. Una degeneración institucional en la que lo grotesco se instaló como cotidiano. Un país en el que el poder autoritario convirtió al tributo y al contribuyente en una fuente más de expolio de la riqueza nacional<sup>13</sup>.

A todo evento, el propósito de estos comentarios consiste en documentar las desviaciones anotadas en el diseño normativo y en el uso de la UT y reivindicar los usos legítimos y propios de la UT en el contexto tributario y financiero.

Finalmente, convertir el fracaso de esta experiencia *kafkiana* en un gran aprendizaje, en memoria de lo que no debe repetirse en el futuro.

---

nal independiente de determinación de los hechos sobre la República Bolivariana de Venezuela, Consejo de Derechos Humanos, Cuadragésimo quinto período de sesiones, 14 de septiembre a 2 de octubre de 2020, Tema 4 de la agenda, Las situaciones de derechos humanos que requieren la atención del Consejo, de fecha 15 de septiembre de 2020, A/HRC/45/CRP.11, p. 45, en <https://www.ohchr.org/SP/HRBodies/HRC/FFMV/Pages/Index.aspx>

<sup>11</sup> Cfr. Casal H., Jesús M., *Asamblea nacional conquista democrática vs. Demolición autoritaria. <elementos de la argumentación y practica judicial autoritaria de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia>*, Colección Visión Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2017, p. 213; ver también del mismo autor, “La Sala Constitucional y el desmantelamiento de la democracia en Venezuela”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021, p. 34.

<sup>12</sup> Cfr. Picatoste Bobillo, Julio, *Kafka y el Derecho*, Thomson Reuters-Aranzandi, Pamplona 2021, p. 125.

<sup>13</sup> Acertadamente calificado por García Larralde, Humberto: “La desaparición de la autonomía y equilibrio de poderes, la censura de los medios, el desconocimiento de derechos civiles y el acorralamiento de los mecanismos de mercado, en un marco de opacidad y no rendición de cuentas, dio lugar a esquemas de usufructo de la riqueza social fundamentadas en el posicionamiento en la estructura de poder auspiciada bajo la prédica “revolucionaria”. Se asentó un régimen de expoliación en la forma de un Estado Patrimonial, que dio lugar a una nueva oligarquía de extracción militar y civil, muy comprometida con la preservación del poder. Para ello rompió con el orden constitucional, instaurando una dictadura a través de una asamblea constituyente fraudulenta. Maduro, sostén de esta oligarquía en el poder, se niega a rectificar sus políticas ni a permitir los mecanismos democráticos para el cambio de gobierno, pues ello implicaría desmontar el Estado Patrimonial”. Cfr. “Los estragos del populismo en el bienestar de los venezolanos”, Ponencia presentada en el Primer Encuentro Iberoamericano de Academias de Ciencias Morales y Políticas y de Ciencias Económicas, Madrid, 16-18 de octubre, 2017, Cfr. (22) (PDF) Estragos del populismo.pdf | Humberto García Larralde - Academia.edu.

## I. LA METAMORFOSIS DE LA UT

### 1. *De lo racional a lo irracional*

Con el COT de 2001 comenzó el abuso y perversión de la finalidad institucional de la UT. Con la reforma de 2014 y recientemente con la de 2020, fue finalmente inutilizada y convertida en un expediente al servicio del antojo de la Administración tributaria.

La finalidad institucional de la UT desde su creación normativa en el COT 1994, fue consistente con la técnica de la corrección monetaria por inflación: Neutralizar la distorsión de la depreciación monetaria sobre los valores nominales de las expresiones normativas usadas en la Ley y demás normas con fines de cuantificación, esto es, que los valores históricos se mantengan constantes independientemente de la variación del poder de compra del bolívar. El carácter objetivo del ajuste garantiza su consistencia con las exigencias de la reserva legal tributaria, pues la técnica de cálculo de la inflación, los datos estadísticos del BCV y los resultados del ajuste son, en principio, previsibles y determinables.

La UT dejó de cumplir su misión institucional como unidad de cuenta homogénea<sup>14</sup>. Perdió “...su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética”<sup>15</sup>. Perdió su idoneidad para preservar un valor actualizado de la estructura de tramos, mínimos imposables y demás variables fijas utilizadas en la definición de las bases imposables y cuotas liquidables de los tributos. Ahora el ajuste no responde a un dato objetivo, ni es un simple cálculo aritmético, sino depende del capricho y la conveniencia de la Administración tributaria.

Con la pretendida reforma del COT de 2020 la finalidad de la UT se vació de sentido. Se desvinculó su medida de un índice objetivo y previsible y se eliminó todo control preceptivo para garantizar su corrección. Con ello el expediente de la UT se deslegalizó fatalmente al servicio de la usurpación de la reserva legal tributaria, para responder ahora a la voluntad discrecional y conveniencia política de la Administración tributaria, esto es, de la arbitrariedad.

Paralelamente, en el COT de 2020 se pretende legitimar sucedáneos de ajuste referidos a especies monetarias extranjeras (o el Petro) como si fueran auténticos mecanismo de corrección monetaria, cuando solo son vías de hecho normativas para desnaturalizar la obligación tributaria, en frontal antinomia del artículo 3 y 146 del COT que impone el bolívar como moneda de presentación y pago de la obligación tributaria y sus accesorios, por ser materia de exclusiva y excluyente reserva legal tributaria.

Todo ello es un reconocimiento implícito de la disfunción del bolívar que potencian la arbitrariedad, una pretensión nefaria para que la administración tributaria se aproveche *ex turpi causa* de la hiperinflación e hiperdepreciación del bolívar.

<sup>14</sup> La UT se creó con el COT de 1994. Artículo “Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código”. Artículo 229: “...se fija en el monto de mil bolívares (Bs. 1.000,00). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año”.

<sup>15</sup> Enunciado que se repite idénticamente en el artículo 3 desde la creación de la UT desde los COT de 1994. Las reformas de 2001 y las pretendidas reformas de 2014 y 2020.

En suma, la UT originalmente creada para evitar las desfiguraciones del modelo inicial de la Ley, hoy es un nombre vacío, una máscara, al servicio del juego de las apariencias, haciéndose pasar como si fuera un medio objetivo y automático de corrección inflacionario, cuando en la realidad práctica es solo un medio simbólico más de la “**voluntad de poder**”. No tiene nada que ver con un expediente técnico de corrección monetaria.

## 2. *La reforma del COT de 2001: hacia la manipulación de la UT*

Todo comenzó con la acción intencional del legislador de la reforma del COT de 2001 para desviar la finalidad correctora de la UT, al subestimar el ajuste (i) postergando su aplicación (la vigente por 183 días del periodo tributario), (ii) pretender su vigencia desde la publicación de dicho ajuste y no desde el comienzo del año respectivo<sup>16</sup> y finalmente, (iii) minimizar la corrección correspondiente, al no recoger la inflación real representada por el ajuste del INPC elaborado por el BCV anualmente<sup>17</sup>.

En palabras resumidas se postergó y subestimó el efecto correctivo de la UT, por la práctica aplicativa de la Administración tributaria que decidió a conveniencia el momento de la entrada en vigor y la medida del ajuste de la UT.

Paradójicamente la UT se aplicó a situaciones jurídicas donde no corresponde utilizarla por razones garantistas, asociadas a la seguridad jurídica, concretamente, en el caso de sanciones pecuniarias.

Con la reforma del 2001, se vinculó el valor de la UT al de la fecha del pago y no al de la comisión del ilícito, tanto en el caso de multas expresadas en UT<sup>18</sup>, como las expresadas en términos porcentuales<sup>19</sup> (convertibles al equivalente de UT correspondientes al momento de comisión del ilícito, pero exigibles al valor de la UT al momento del pago).

Con esa medida normativa se infringen los principios constitucionales de taxatividad penal, la prohibición de retroactividad normativa y de razonabilidad de la ley<sup>20</sup>. Con ellos se perdió la certeza en la aplicación de sanciones y se convirtieron en un instrumento de intimidación y persecución para inhibir el derecho a la defensa frente a la aplicación incierta y desproporcionada de la pretendida sanción por multa.

---

<sup>16</sup> Artículo 3 parágrafo tercero COT 2001

<sup>17</sup> Desde el COT 2001. La UT debió reajustarse por la Administración Tributaria, *ex* artículo 139 (15) del COT, dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación del INPC del año inmediatamente anterior, publicado por el BCV. Así mismo la LISR, establece la obligación del BCV, de publicar en los primeros diez (10) días de cada mes, la variación y el INPC del mes anterior, expresados con cinco decimales. Este enunciado normativo es del mismo tenor de su antecedente en el COT 1994.

<sup>18</sup> Artículo 94, parágrafo primero.

<sup>19</sup> Artículo 94, parágrafo segundo.

<sup>20</sup> Ver nuestros comentarios en Romero-Muci, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016, p. 6

En suma, como hemos denunciado anteriormente<sup>21</sup>, el legislador deslealmente difirió la aplicación de la UT para medir la capacidad tributaria del contribuyente en perjuicio de éste, pero a su vez, pretendió el inconstitucional cobro de sanciones tributarias en base al valor actualizado de la UT al momento del pago.

3. *La reforma del COT de 2014 y las reformas de la LISR de 2014 y 2015: hacia la negación de la inflación para fines fiscales*

Desde 2013 a 2020 el fracaso del control sobre la economía (control de precios, salarios, intereses y cambio externo) impuso la necesidad ideológica de ocultar el inmenso fiasco de la gestión económica del régimen y partido de gobierno. Hubo un interés en ocultar fundamentalmente la hiperinflación y con ello su reconocimiento a los fines fiscales. Esto ocurrió subestimando el ajuste anual de la UT, pero también eliminando la corrección monetaria (o el ajuste integral por inflación) de la base imponible del ISR.

Para este fin ya desde 2013 se recurrió al expediente de las delegaciones legislativas mediante el abuso de la llamada “**Ley habilitante**”, a favor del Poder Ejecutivo para regular con rango y valor de ley la materia delegada, esto es, interferir materias reservadas a la Ley formal. Esto ocurrió bajo el singular pretexto de luchar contra “**...la corrupción y guerra económica que acechan a la Patria...**”<sup>22</sup>

Así las cosas, el abuso del medio (la delegación legislativa) sirvió para deslegalizar el tributo y la UT en particular, para circunvenir la regulación de la legalidad aplicable, las exigencias de la reserva legal, la deliberación y representatividad democrática.

Esa fue la sinrazón y fundamento de las reformas de la LISR, en las que se excluyeron del ajuste integral por inflación en 2014<sup>23</sup> a las entidades financieras y de seguros y posteriormente en 2015<sup>24</sup>, a los denominados sujetos pasivos especiales<sup>25</sup>. Con estas reformas legislativas no hubo discusión mediante la representación democrática, ni consulta técnica, ni fundamentación, ni corrección, sino retórica y manipulación eficaz.

En efecto, a partir de un criterio improvisado e irresponsable y una visión ideológica alucinada que no toma en cuenta ni la realidad de la inflación<sup>26</sup>, ni sus consecuencias sobre la

<sup>21</sup> Romero-Muci, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016, p. 103.

<sup>22</sup> *Gaceta Oficial* N° 6.112 Extraordinario de fecha 19 de noviembre de 2013.

<sup>23</sup> *Gaceta Oficial* No. 6.152 Extraordinaria del 18 de noviembre de 2014.

<sup>24</sup> *Gaceta Oficial* N° 6210 Extraordinaria del 30 de diciembre de 2015.

<sup>25</sup> En la exposición de motivos se justifica la eliminación del ajuste por inflación, sin ninguna explicación racional con el pretexto simplista de que “...el ajuste por inflación se ha constituido en un mecanismo de disminución injustificada del pago de impuesto”. Nada más. Ver nuestros trabajos críticos: “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en *XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015, y “El <Impuesto a la Inflación> sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en el libro de Alfredo Morles Hernández, *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2016.

<sup>26</sup> *Vid.* Luis Salas, “Adiós al ajuste por inflación o la eliminación de un impuesto de las élites económicas contra la ciudadanía”, en: <http://questiondigital.com/?p=31606>, publicado jueves, 31 Dic 2015 05:58 PM. “<La inflación no existe en la vida real>, esto es, cuando una persona va a un lo-

medida de capacidad económica efectiva, se afirma que la inflación es una ilusión del lenguaje, un invento ideológico de dominación política y económica, y no un fenómeno económico que envilece el poder adquisitivo y una exacción oculta que empobrece a la población<sup>27</sup>.

En ese contexto la corrección monetaria es asimilada a un subterfugio que permite escapar a la tributación y no un mecanismo técnico que limitadamente pretende neutralizar sus efectos distorsionantes sobre la estructura normativa de los tributos.

La causa de la hiperinflación se ubica en la pérdida autonomía del BCV en desmedro del equilibrio socioeconómico del país. Un incumplimiento de sus deberes constitucionales y legales de mantener la estabilidad de los precios y preservar el valor interno y externo de la unidad monetaria. Perdió su facultad para administrar las reservas internacionales, obligándose a financiar o convalidar políticas fiscales deficitarias o a otorgar créditos directos al Gobierno Nacional y de la Estatal Petrolera (PDVSA)<sup>28</sup>.

---

cal y se encuentra con que los precios han aumentado, no está en presencia de una “inflación”. En realidad, lo que tiene al frente es justamente eso: un aumento de los precios, problema del cual la inflación en cuanto teoría y sentido común dominante se presenta como la única explicación posible, cuando en verdad es tan solo una y no la mejor. Se presenta como la única posible porque es la explicación del sector dominante de la economía, en razón de la cual se la impone al resto. En tal sentido, debemos ver cómo se forma y cómo funciona esta idea, pero sobre todo qué cosa no nos muestra, qué cuestiones claves no nos deja ver ni nos explica tras todo lo que dice mostrarnos y explicarnos como obvio”. <http://www.psu.org.ve/wp-content/uploads/2016/01/22-claves-para-entender-y-combatir-la-Guerra-Econ%C3%B3mica.pdf>, p. 8-9.

<sup>27</sup> La creación de dinero puede ser y frecuentemente es utilizada por los gobiernos como un instrumento recaudatorio, esto es, la inflación tiene una funcionalidad como impuesto. El privilegio monopolístico en la creación de dinero es equivalente a permitirle que establezca un impuesto sobre los activos monetarios. Con razón dijo John Mainard Keynes “no hay un medio más útil ni seguro para subvertir las bases actuales de la sociedad que la corrupción de la moneda”. *The economic consequences of the Peace*, p. 236, citado por Brennan, Geoffrey y Buchanan, James, *El poder fiscal <fundamentos analíticos>*, Unión Editorial, Madrid 1987, p. 146

<sup>28</sup> Concretamente en la reforma de la LBCV de 2015, el legislador delegado inoculó el veneno de la hiperinflación en el Artículo 37(2). Allí se estableció una excepción a la prohibición para el BCV de otorgar créditos directos al Gobierno Nacional o cualquier otro ente de carácter público o mixto. Sin embargo, en un esfuerzo fútil de disimulo, la misma redacción hace pasar por excepción a la prohibición de crédito al gobierno, una excepción normativa que se convirtió en la regla de permiso a la emisión inorgánica de bolívares. Así la parte final del mismo ordinal, incluye una excepción que niega la prohibición de principio: “...podrá obtener, otorgar o financiar créditos al Estado y entidades públicas o privadas, cuando objetivamente exista amenaza interna o externa a la seguridad u otro perjuicio al interés público, que calificará el Presidente o Presidenta de la República mediante Informe confidencial; o en aquellos casos en que hayan sido aprobados de forma unánime por los miembros del Directorio”. Sobre los demás controles del ejecutivo sobre el BCV ver Hernández González, Jose Ignacio, “Comentarios a la reforma de 2015 de la Ley del Banco Central de Venezuela y su defensa por la Sala Constitucional, en *Revista de Derecho Público*, No. 145-146, Enero-Junio de 2016, Caracas, pp. 107; ver también Abadi M, Anabella, 15 años de violaciones a la autonomía del BCV <Proceso constante, resultado fulminante>, en *Transparencia Venezuela*, Caracas 2018, <https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2018/07/Violaciones-Autonomi%CC%81a-BCV-2018-Anabella-Abadi-M.-.pdf>. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Opinión sobre el pedimento del Poder Ejecutivo Nacional al Banco Central de Venezuela para disponer, con propósitos de financiamiento del sistema agropecuario nacional, de 1000 millones de \$ de las reservas monetarias internacionales y otras formas de financiamiento, sin la contraprestación correspondiente en bolívares”, consultado el 15 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronuncia-mientos/Opinión> % 20

Esto degeneró en monstruosos déficits fiscales, endeudamiento externo e interno desproporcionado, emisión descontrolada de dinero inorgánico, pérdida del valor externo del bolívar y la perversa hiperinflación. Ambas situaciones ilícitas y dañinas son imputables al Estado Venezolano.

Pero hay más desafueros imputables al BCV. En ese contexto de perfidia entre los años de 2016 hasta abril de 2019 el BCV omitió la publicación tempestiva de las cifras sobre inflación y otras cuentas nacionales en el país. Cuando el BCV publicó en 2019 la información omitida reveló el fracaso de la gestión económica del sector público durante esos años<sup>29</sup>, concretamente el reconocimiento de la hiperinflación, el decrecimiento económico y la involución de la economía venezolana a niveles de 1948.

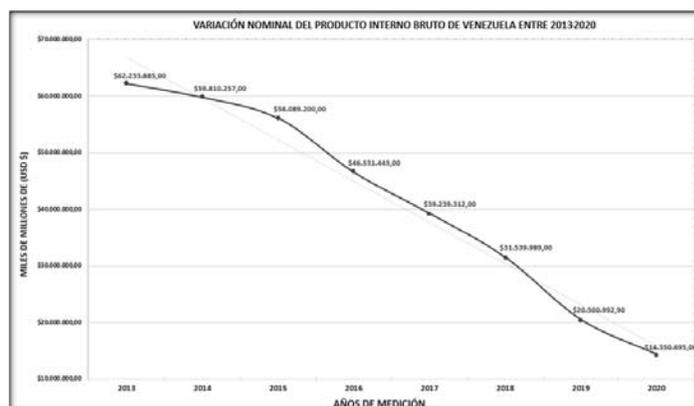
El desastre económico continua hoy<sup>30</sup>. Solo para tener una idea del tamaño de la destrucción de la economía venezolana basta con mencionar la serie estadística sobre las variaciones del producto interno bruto (PIB) entre los años 2014 hasta el primer trimestre de 2021. Estas cifras revelan el colapso macroeconómico más agudo de la historia mundial: (i) un ciclo recesivo (decrecimiento económico) de 8 años seguidos, (ii) una contracción agregada de 77% del PIB.

---

de%20la%20Academia%20sobre%20el%20Pedimento%20del%20Ejecutivo%20al%20BCV%20de%201000%20millones%20de%20dólares%20de%20las%20reservas%20monetarias%20internacionales.pdf>.

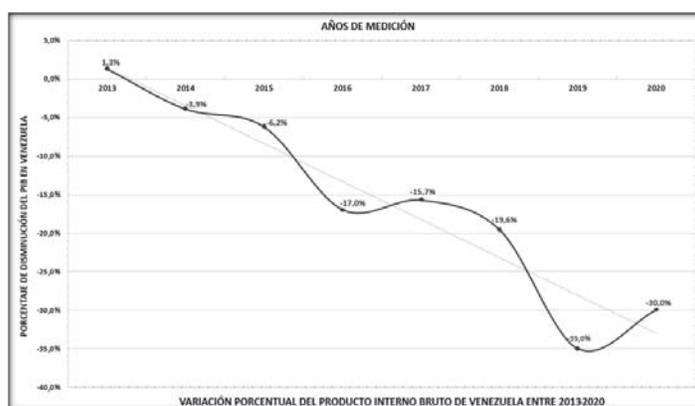
<sup>29</sup> Según Humberto García Larralde “Las cifras revelan una caída de la actividad económica del 36,1% entre 2012 y 2017. De proyectarse para todo el año 2018 el comportamiento observado durante los primeros nueve meses, la contracción habrá sido del 48,1% para el período presidencial completo. Esto significa una contracción promedia en el ingreso de cada venezolano del 51,6%, situándolo en términos absolutos en un nivel ligeramente inferior al de 1950. Es la contracción más pronunciada de un país que no esté en guerra, mayor que la de Grecia en el siglo XXI, y que el de Ucrania o de Cuba en los '90”. “La catástrofe que al fin reconoce el BCV”, en <https://www.descifrado.com/2019/07/28/humberto-garcia-larralde-la-catastrofe-que-al-fin-reconoce-el-bcv/>

<sup>30</sup> “...Las razones de esta tragedia están en las equivocadas políticas, derivadas del modelo político-ideológico del Socialismo del Siglo XXI y no en las sanciones económicas aplicadas por el gobierno de los Estados Unidos, como alegan quienes ejercen el gobierno. Es necesario aclarar que el año en que fueron introducidas sanciones financieras a la República y a PdVSA (2017), el Estado venezolano se vio imposibilitado de pagar su deuda internacional (default) aislándose, por su cuenta, de los mercados financieros mundiales. Asimismo, para el momento de entrar en vigencia las sanciones petroleras (21-01-2019), la producción de crudos había caído a apenas la tercera parte de la de 2013. Si bien puede decirse que esas sanciones acentuaron ese declive –hoy se produce apenas el 16%–, es evidente que la destrucción de la capacidad productiva de la industria petrolera ya había ocurrido. Las sanciones personales, por su parte, no son contra Venezuela, si no a funcionarios imputados de haber violado derechos humanos y/o incurrido en corruptelas. Por tanto, no tienen repercusiones económicas”. *Cfr.* Pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas de fecha 9 de marzo de 2021.



Fuente: BCV.

La caída interanual es de: -3.9%, -6.2%, -17.0%, -15.7%, -19.6%, -35.05%, -30.0% y -10.0%, para 2014,2015,2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021(primer trimestre), respectivamente.

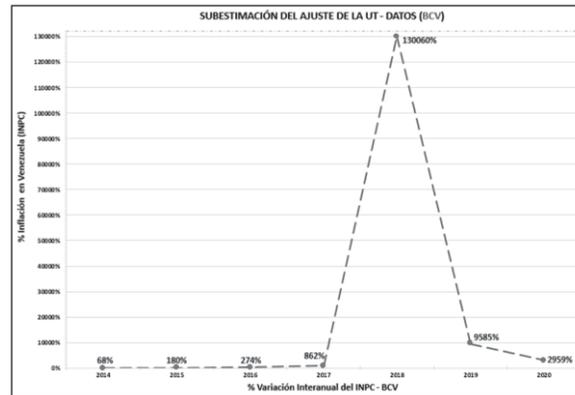


Fuente: BCV;

Una situación calificada como “**Emergencia Humanitaria Compleja en Venezuela**”<sup>31</sup>. Quizás lo más doloroso sea 5.4 millones de habitantes desplazados o emigrados en los últimos 15 años según ANCUR (Agencia de las Naciones Unidas para refugiados)<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> <https://www.hrw.org/es/report/2019/04/04/la-emergencia-humanitaria-en-venezuela/se-requiere-una-respuesta-gran-escala-de#>; ver también <https://news.un.org/es/story/2019/11/1464991>; ver “...El país sigue sufriendo una hiperinflación, una grave escasez de alimentos y medicinas, y una grave crisis humanitaria. Esta situación ha obligado a alrededor de una sexta parte de la población a abandonar el país, con más de cinco millones de venezolanos que habrían emigrado hasta abril de 2020, según estimaciones del ACNUR2”. *Conclusiones detalladas de la Misión internacional independiente de determinación de los hechos sobre la República Bolivariana de Venezuela, Consejo de Derechos Humanos Cuadragésimo quinto período de sesiones 14 de septiembre a 2 de octubre de 2020 Tema 4 de la agenda Las situaciones de derechos humanos que requieren la atención del Consejo, 15 de septiembre de 2020*. En [https://www.ohchr.org/Documents/HRBodies/HRCouncil/FFMV/A\\_HRC\\_45\\_CRP.11\\_SP.pdf](https://www.ohchr.org/Documents/HRBodies/HRCouncil/FFMV/A_HRC_45_CRP.11_SP.pdf)

Por su parte la hiperinflación despuntó vertiginosamente con porcentajes interanuales escandalosos. Va desde 2014 con 68%, en 2015 180%, en 2016 274%, en 2017 862% en 2018 de 130.060%, 2019 de 9585% y 2020 de 2959%, según información del BCV e INE para 2020.



Fuente: BCV

La razón principal de la hiperinflación consiste en el financiamiento directo y sin límite de las empresas y entes públicos, incluida PDVSA por el BCV. Para este fin se modificó la LBCV en 2009 con el objeto deliberado de habilitar esta práctica nociva y manifiestamente contraria a la función de un banco central cuya misión es la estabilidad de los precios y el valor de la moneda local.

La situación empeoró con la caída de los precios del petróleo en 2014 con sensible impacto en los aportes fiscales de origen petrolero sobre el presupuesto del gobierno central. Paralelamente, la inflación fue encontrando combustible; la recesión económica hizo manifiesta la profundización de la erosión de los ingresos tributarios internos. **“Con una renta de origen petrolero mermada, ingresos tributarios internos insuficientes y sin acceso al financiamiento internacional, el sector público no encontró otra fuente de financiamiento que la impresión explosiva de dinero primario”**<sup>33</sup>.

Venezuela entró en el último trimestre de 2017 en un contexto de hiperinflación ahogada por los compromisos externos, con precios e ingresos petroleros insuficientes para cubrir las necesidades de la economía nacional; sin reservas, incumplió sus compromisos financieros y aislada de los mercados internacionales de crédito (en *default*), lo que obligó a eliminar el régimen de control de cambios y sus ilícitos y a liberar el tipo de cambio a mediados de 2018<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> <https://www.acnur.org/situacion-en-venezuela.html>. “Las personas continúan saliendo de Venezuela para huir de la violencia, la inseguridad y las amenazas, así como la falta de alimentos, medicinas y servicios esenciales. Con más de 5 millones de venezolanos y venezolanas que se encuentran viviendo en el exterior, la gran mayoría en países de América Latina y el Caribe, esta se ha convertido en una de las principales crisis de desplazamiento del mundo”.

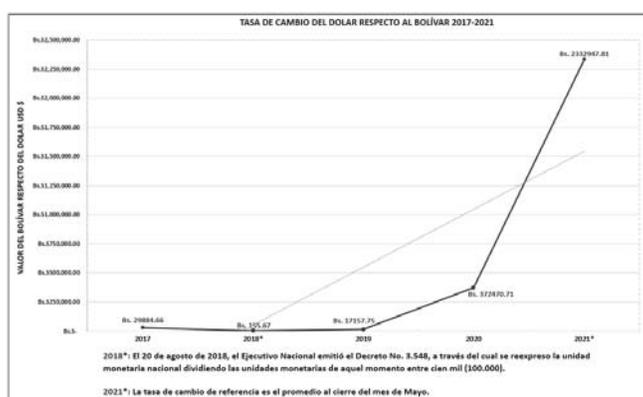
<sup>33</sup> Cfr. Vera Azaf, Leonardo, ¿Hacia dónde avanza el desorden monetario venezolano?, en <https://ancevenezuela.org/ve/hacia-donde-avanza-el-desorden-monetario-venezolano/p>. 15

<sup>34</sup> Vid., Vera Azaf, Leonardo, *op.cit.*, p. 15

En efecto, el régimen de cambio se desreguló y despenalizó. Tanto (i) las contrataciones en moneda extranjera como las (ii) operaciones de cambio de monedas fueron sustancialmente liberalizadas, mediante (a) el efecto derogatorio de todas las normas sancionatorias a través del **“Decreto Constituyente derogatorio del régimen cambiario y sus ilícitos”**<sup>35</sup> y el (b) desmontaje que hace el nuevo CC No. 1 de todos los convenios cambiarios que integraban el antiguo régimen cambiario. En su lugar, se crearon y organizaron nuevas opciones institucionales de intercambio para el comprador o vendedor del bolívar por la moneda extranjera denominado **“sistema de mercado cambiario”** en esencia de libre flotación.

El ajuste cambiario en ese año de 2018 fue de 2.268 %.

A su vez, el ritmo explosivo de la cotización del dólar socavó la confianza y pulverizó el valor de la moneda nacional<sup>36</sup>.



Fuente: BCV

De otro lado, la emisión monetaria sin respaldo financió el gasto público, impulsó la inflación, la depreciación del bolívar. Con ello los operadores económicos iniciaron una progresiva sustitución espontánea por la moneda extranjera como marcador de precios para transacciones en moneda local. Su causalidad atiende a una simple razón de riesgo y rentabilidad atizada por la pérdida de confianza de la moneda de curso legal. Así devino forzosamente la pérdida de las funciones del bolívar como moneda, tanto para servir como medio de reserva de valor, hasta medio para denominar y pagar obligaciones pecuniarias. El fenómeno económico que denota la pérdida de cualquiera de estas funciones se denomina “dolarización”.

Se trata de una situación fáctica y espontánea. La “dolarización” que enfatiza los aspectos transaccionales e implica sustitución de las funciones de medio de pago de la moneda de

<sup>35</sup> *Gaceta Oficial* No. 41.452 del 2 de agosto de 2018.

<sup>36</sup> Puede consultarse el contraste de la serie sobre el producto interno bruto (PIB) constante, según precios de 1997, su variación porcentual anual, así como el producto interno bruto *per capita* desde 1950 a 2021. La fuente de información es el BCV. La serie desde 2019, son cálculos basados en la caída estimada por el FMI. En cuanto a la población, la serie es del INE hasta 2014, y de ahí fue modificada para asimilar la migración de 6 millones de venezolanos entre esa fecha y 2021

curso legal, se denomina “sustitución de monedas”. Por su parte, cuando el énfasis recae sobre la función del dinero como reserva de valor, se denomina “sustitución de activos”<sup>37</sup>.

Esta dolarización transaccional agravó la desigual distribución del ingreso; pues alimenta la inflación para aquellos que solo tienen posibilidades de compra en bolívares. Ello desnuda la odiosa realidad del empobrecimiento de los que no tienen o generan divisas<sup>38</sup>.

Esta circunstancia es radicalmente relevante desde un punto de vista jurídico, pues como veremos la responsabilidad de los daños por la hiperinflación y la hiperdepreciación o devaluación del bolívar son directamente imputables al mal funcionamiento del BCV. Este ente público incumplió su deber institucional de “**lograr la estabilidad de los precios y preservar el valor de la moneda**”<sup>39</sup>. Muy por el contrario, puso en pie una política deliberada y una práctica consistente de emisión inorgánica de bolívares para el financiamiento del gasto del poder central. Su falencia compromete la responsabilidad patrimonial del Estado en la destrucción del sistema monetario y de todos los daños causados a la economía nacional, a los ciudadanos y a su nivel de vida, a su bienestar y prosperidad *ex* artículo 2, 6 y 140 Constitucionales.

De allí la ilegitimidad de cualquier medida de corrección o ajuste de obligaciones tributarias principales o accesorias a favor de cualquier administración tributaria, vinculadas al uso de otra moneda o referencia de valor como el dólar o del llamado Petro. Se trataría de un provecho o lucro indebido a expensas del daño creado por el propio Estado, pues nadie puede beneficiarse de ilícito propio o ajeno (*Ex turpi causa non oritur actio*). Lo contrario implica el absurdo de tolerar una desigualdad adicional al daño causado por el Estado con la hiperinflación y la hiperdepreciación del bolívar, que se convierte en un objeto jurídicamente protegido. Algo inaceptable en el Estado Social de Derecho y de Justicia.

Por lo tanto, si el Estado es responsable por los daños y perjuicios causados por su actividad ilícita, con mayor razón, *a fortiori*, no puede ni debe beneficiarse, enriquecerse o lucrarse de los daños causados por su dolo. Esto aplica directamente a la Administración tributaria nacional como a cualquier otra administración pública, porque también es ilegítimo el enriquecimiento de cualquiera a partir del hecho ilícito de otro.

<sup>37</sup> Ver Castellano Montiel, Alberto Gregorio, “La demanda de dinero y la sustitución de monedas y de activos en Venezuela: 1997-2008”, en *Economía*, XXXVII, 34 Julio-diciembre, Caracas 2012, p. 98

<sup>38</sup> García Larralde, Humberto, “Algunas implicaciones de la dolarización transaccional en Venezuela”, en <http://cronicadesdewashington.blogspot.com/2021/01/humberto-garcia-larralde-algunas.html>

<sup>39</sup> Artículo 318 de la Constitución: “Las competencias monetarias del Poder Nacional serán ejercidas de manera exclusiva y obligatoria por el Banco Central de Venezuela. El objetivo fundamental del Banco Central de Venezuela es lograr la estabilidad de precios y preservar el valor interno y externo de la unidad monetaria” Artículo 5 LBCV: “El objetivo fundamental del Banco Central de Venezuela es lograr la estabilidad de los precios y preservar el valor de la moneda”. Artículo 7: “Para el adecuado cumplimiento de su objetivo, el Banco Central de Venezuela tendrá a su cargo las siguientes funciones: 1. Formular y ejecutar la política monetaria; 9. Ejercer con carácter exclusivo, la facultad de emitir especies monetarias”; Artículo 21: corresponde al directorio ejercer la Suprema dirección del Banco Central de Venezuela, En particular, tendrá las siguientes atribuciones en: 2. formular y ejecutar las directrices de la política monetaria y establecer los mecanismos para su ejecución, así como realizar los ajustes que resulten de su seguimiento y evaluación. En este sentido ejercerá las facultades atribuidas al Banco Central en materia de encajes y otros instrumentos de política monetaria.

Particularmente dañina fue la política deliberada de opacidad del BCV de omitir la publicación tempestiva de las cifras sobre inflación en el país y otras cuentas nacionales entre los años de 2016 hasta abril de 2019. Se trató del incumplimiento de un deber de transparencia de interés general, del que depende el derecho a la información veraz y oportuna de la población para el ejercicio de otros derechos particulares, entre ellos la corrección monetaria de derechos y obligaciones pecuniarias para todo tipo de propósitos contractuales, la actualización de beneficios y derechos laborales, la tutela judicial efectiva mediante la actualización de condenas de sumas de dinero por los tribunales y por supuesto el derecho tributario a la corrección de bases imponibles, alícuotas y cuotas tributarias. Esta fue una situación vergonzosamente coonestada por la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia<sup>40</sup>.

En definitiva, la exclusión del ajuste integral por inflación para los sujetos pasivos especiales, la subestimación del ajuste de la UT, el retraso en la publicación de los INPC, simplemente fueron parte de una burda estrategia del poder: *negar la realidad para instalar una mentira*<sup>41</sup>. Su objetivo fue y sigue siendo, manipular la aplicación de los enunciados normativos y los fundamentos fácticos de la corrección monetaria.

Por su parte la *praxis* de la Administración tributaria de postergar y subestimar el ajuste de la UT implicó una mayor presión fiscal, artificial e injusta, sobre todo a las personas naturales. Ello degradó la tributación a condiciones indignas, contrarias a los *derechos humanos*, lesiva del *mínimo vital*.

En efecto, no ajustar la UT en proporción al cambio del INPC tiene el efecto de incorporar en la base imponible ingresos que no constituyen incremento alguno en la capacidad real de pago de los contribuyentes, lo que incrementa la tasa efectiva de recaudación y toma la apariencia de una mayor eficiencia en la recaudación mediante la elevación implícita de las alícuotas del impuesto.

Los efectos del fallo en el ajuste de la UT en el caso del ISR de las personas naturales, además de ampliar indebidamente la base de contribuyentes elevan las alícuotas reales del impuesto, reduce el monto real del desgravamen único (mínimo tributable) y de las rebajas y deducciones, eleva la tasa de retenciones e incorpora a más contribuyentes especiales. Además, causa efectos indirectos sobre las obligaciones patronales como el caso del bono de alimentación de los trabajadores, el cual se deteriora restando calidad de vida a la fuerza laboral ocupada en el sector formal de la economía<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Ver Sentencia No. 935 de 4 de agosto de 2015 dictada en el caso *Asociación Civil Transparencia Venezuela contra el Presidente del Banco Central de Venezuela* <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/180378-00935-5815-2015-2015-0732.HTML> vid. comentarios de Brewer-Carías, Allan. *El secreto y la mentira como política de Estado y el fin de la Obligación de Transparencia*, en <http://allanbrewercarias.com/documentos/el-secreto-y-la-mentira-como-politica-de-estado-y-el-fin-de-la-obligacion-de-transparencia-de-como-el-tribunal-supremo-de-justicia-libero-inconstitucionalmente-al-banco-central-de-venezuela-de-cumplir/>,

<sup>41</sup> Cfr. Herrera Orellana, Luis, “El fenómeno de la *neolengua* como instrumento de quiebre de la democracia y del estado de derecho <propuestas para el rescate de la lengua y la libertad>”, en *La neolengua del poder en Venezuela <dominación política y destrucción de la democracia>*, Editorial Galipán, Caracas 2014, p. 144

<sup>42</sup> Cfr. Contreras, José, Santeliz, Andrés, Álvarez, Mariángel, “Recaudación fiscal. Estructura productiva, configuración fiscal, equidad y volatilidad”, en *Revista Banco Central de Venezuela*, Vol. XXX / N° 2, Biblioteca del pensamiento Económico, ISSN: 0005-4720, Caracas 2015, p. 35.

Por ejemplo, en el año 2014 la diferencia entre la UT real y la UT oficial fue de 205%. La mayor presión fiscal sobre el tramo más bajo de la tarifa No. 1 para las personas naturales fue de 59,36%<sup>43</sup>. Para el año 2013 la diferencia fue de 107% y en 2012 de 108%.

En resumen, la ilegal e inconstitucional subestimación de los ajustes de la UT implica la subestimación de los ajustes de los tramos nominales de renta por causa de la inflación y se convierte en una forma subrepticia e ilegítima de sobreimposición a la renta.

Desde un punto de vista jurídico la inconsistencia anotada se traduce en una lesión directa al derecho constitucional de tributar conforme a la capacidad económica efectiva del ciudadano contribuyente *ex* artículo 316 Constitucional, que implica un pago indebido por exceso de tributación. Su efecto puede y debe ser calificado como confiscatorio, situación prohibida por el artículo 317 Constitucional. Por tal razón, todo ello implica el derecho a la indemnización del daño causado por la Administración Tributaria por el cobro indebido, *ex* artículos 26,30, 49,137,139, 140 y 259 Constitucional y 237 del COT

Por ejemplo, con la inflación desatada entre 2015 y 2016 (180 % y 274 %) fue muy superior a los ajustes de la UT (18% y 18%), las personas naturales receptoras de salario mínimo pasaron a ser contribuyentes aun por debajo de un **mínimo vital** y a pesar del impacto mismo del impuesto inflación. *Una situación que describimos como indigna y violatoria de derechos humanos*<sup>44</sup>.

Tal fue el demérito creado por el Gobierno Nacional que, subrepticamente en marzo de 2016, tuvo que improvisar un decreto de exoneración de ISR<sup>45</sup> para dispensar con 3000 UT adicionales a las personas naturales, impulsando, en la práctica el umbral mínimo de tributación a 3774 UT. El resto de los tramos de tributación expresados en UT, permanecen incólumes, comprometiendo la regresividad de la medida.

En palabra resumidas, para pretender corregir una de las perversidades de la ilegal subestimación del ajuste de la UT, se atropelló una vez más el orden jurídico, inventando una exoneración sin fundamento jurídico, cuya aplicación es retroactiva para el ejercicio fiscal de 2015, con duración limitada solo hasta el ejercicio de 2016.

Debido a la exoneración decretada, para el 2015 el mínimo imponible se ubicó en Bs 566.100,0046, y para el 2016, con el valor de la UT a Bs. 177, implica un mínimo imponible de Bs. 667.99847.

No obstante, la exoneración creada por el Decreto No. 2266 de fecha 8 de marzo de 2016, ubica un único pretendido fundamento jurídico en el artículo 197 de la LISR. Los demás fundamentos son retóricos y falaces. Dicha norma faculta al Presidente de la República para exonerar del ISR a determinados contribuyentes, en **“sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país”**.

<sup>43</sup> *Ibid.* p. 41

<sup>44</sup> Ver Romero-Muci, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la UT...*, *op.cit.* 76

<sup>45</sup> *Gaceta Oficial* N° 40.864 de fecha 8 de marzo de 2016, mediante la cual se publica el Decreto N° 2266 del 8 de marzo de 2016. Artículo 1: “Se exoneran de impuesto sobre la renta el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en bolívares equivalente a tres mil unidades tributarias (3000 UT)”.

<sup>46</sup> (3774 UT X Bs. 150)

<sup>47</sup> (3774 UT X Bs. 177)

Independientemente, del propósito de alivio de la medida, en ningún caso, el artículo 197, sirve para fundamentar semejante exoneración. Por su naturaleza técnica, la exoneración es una dispensa impositiva, una medida de estímulo, que implica una excepción al principio de generalidad en la imposición. El destino de la facultad presidencial en el artículo 197, está circunscrito a los enriquecimientos netos que generen aquellos contribuyentes que, por su importancia, inviertan en actividades que promueven el desarrollo o la capacidad de empleo, esto es, la generación de mayores ingresos.

En el caso en comentarios, la exoneración no promueve el desarrollo económico, sino que, pragmáticamente evita -en algo- la iniquidad y la indignidad de la imposición de enriquecimientos que están bajo el mínimo imponible legal, en lesión del mínimo vital en el ISR. Un demérito que tiene su causa -entre otras razones- en la subestimación y en el retraso en la aplicación del ajuste de la UT conforme a la variación del INPC, esto es, en la ilegalidad de la propia Administración Tributaria.

Por eso, llama poderosamente la atención que, el Decreto No. 2266, del 8 de marzo de 2016, motive la creación de la exoneración en cuestión, con aplicación para el ejercicio concluido en 2015, invocando como fundamento la política fiscal del Ejecutivo Nacional **“...en los principios de progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, con la finalidad de generar los ingresos suficientes que permitan ejecutar las políticas públicas, con especial énfasis en el ámbito social, procurando especialmente la protección de las familias más vulnerables y el estímulo a la clase media trabajadora”**<sup>48</sup>.

Si el Ejecutivo hubiera tenido una intención sincera de proteger el poder adquisitivo de las familias más vulnerables y de la clase media trabajadora, sencillamente le habría bastado con corregir íntegra y oportunamente la UT según la variación del INPC. Así no solo habría corregido el mínimo imponible, sino todos los tramos de la tarifa No. 1. No era necesaria ni idónea la improvisación de la exoneración del Decreto No. 2.266 de fecha 8 de marzo de 2016, que no cumple con la finalidad de generar nuevos ingresos, ni para los contribuyentes, ni para el Fisco.

En efecto, el ajuste correcto de la UT para el 2015 (de acuerdo con la variación del INPC del ejercicio anterior de 2014) habría sido Bs. **238** y un desgravamen único de Bs. **184.212,00**. Si la corrección de la UT para el ejercicio 2015 se hubiera aplicado oportunamente según el INPC experimentado al cierre de dicho año (declarada en febrero de 2016), la UT habría sido de Bs. **668,5** y el mínimo imponible de Bs. **517.453,00**.

Ese actuar habría sido consistente con el deber constitucional de garantizar **“...la progresividad, la equidad y eficiencia del sistema tributario”**. Pero más importante aún, habría sido consistente con el deber de respeto al mínimo vital, concretamente de preservación del mínimo imponible en el ISR y asegurar la progresividad de los restantes tramos de la tarifa evitando el *bracket creep*.

Efectivamente, solo por lo que respecta al mínimo imponible, sumando la exoneración (3000 UT) y el desgravamen único (774 UT), a Bs.150 por UT, equivale a Bs. 634.212,00. Eso representa un 20% sobre el ajuste debido y oportuno de la UT (634.212,00/517.453,00).

Solo focalizarse en el mínimo imponible, constituye un despropósito regresivo e inequitativo que lesiona el derecho de los contribuyentes a contribuir sobre base real y efectiva, porque el resto de los tramos de la tarifa No. 1, siguen sometidos a un ajuste incompleto e inoportuno de la UT.

---

<sup>48</sup> Considerando segundo.

Por supuesto, no faltó la clásica justificación ideologizada, según que: “...el **Gobierno Revolucionario, se enfrenta en los actuales momentos a una feroz guerra librada por factores internos y externos que persiguen el deterioro de la economía y el debilitamiento del poder adquisitivo de la población, por lo que se hace necesario adoptar las medidas suficientes que permitan garantizar a los venezolanos y venezolanas, el acceso a los bienes y servicios suficientes para la satisfacción de sus necesidades**”.

Si esta justificación fuera sincera, lo consistente con el orden jurídico vigente, habría sido que el Ejecutivo Nacional hubiera corregido íntegra y oportunamente la UT según la variación del INPC, “...**para la defensa de la economía y para evitar el debilitamiento del poder adquisitivo de la población, en garantía del acceso a bienes y servicios suficientes para la satisfacción de sus necesidades**”.

El resto de los contribuyentes personas naturales tienen el derecho a que los demás tramos de la tarifa expresados en UT, sean ajustados íntegra y oportunamente según la variación del INPC. Habría sido lo consistente con “...**la defensa de la economía...**” y, por su puesto, evitaría el “...**debilitamiento del poder adquisitivo [del resto] de la población...**”. Ello habría impedido que fueran gravados todos aquellos contribuyentes que superaron nominalmente el nuevo mínimo imponible, por la parte de la renta neta en exceso de ese monto, esto es, “**debilitados en su poder adquisitivo**” con una tarifa expresada en tramos denominados en UT subestimada en términos reales.

Vaya de muestra un ejemplo para ilustrar la situación: tomaremos el caso de un contribuyente (persona natural) con un enriquecimiento neto de **Bs. 1.200.000** para el 2015:

(i) en el caso hipotético de no haberse publicado el decreto de exoneración de 3000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a **Bs. 1.083.900** (1.200.000 – 116.100 <774 UT desgravamen único x 150 valor de la UT al 2015>) y deberá **Bs. 132.030** por ISR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISR:

Enriquecimiento neto gravable= 1.083.900  
 150.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)  
 225.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)  
 300.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)  
 375.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)  
 33.900 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)  
 Total de Impuesto a pagar = 132.030

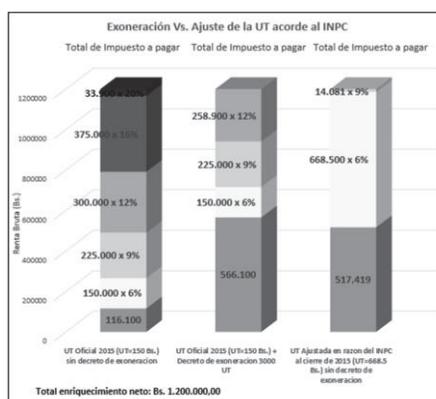
(ii) en el caso de considerarse el decreto de exoneración de 3000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable de **Bs. 633.900** (1.200.000 – 566.100 <116.100 desgravamen único + 450.000 exoneración) y deberá un monto total de **Bs. 60.318**, de ISR, acuerdo a la estructura de tramos dispuesta por la LISR:

Enriquecimiento neto gravable = 633.900  
 150.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)  
 225.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)  
 258.900 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)  
 Total de Impuesto a pagar = 60.318

(iii) Por el contrario en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del 2015 (igual a Bs. 668.5 según nuestro análisis antes expuesto), y aun descartando la exoneración, el contribuyente tendría una renta gravada de **Bs. 682.581** (1.200.000 – 517.419 <774 UT desgravamen único x valor de la UT ajustada>). No obstante, el contribuyente deberá un monto total de **Bs. 41.377,29**, por ISR, con motivo al ajuste de la estructura de tramos dispuesta por la LISR:

$$\begin{aligned} \text{Enriquecimiento neto gravable} &= 682.581 \\ 668.500 \times 0.06 \text{ (Tramo I 0-1000 UT 6\%)} & \\ 14.081 \times 0.09 \text{ (Tramo II 1000-1500 UT 9\%)} & \\ \text{Total de Impuesto a pagar} &= 41.377,29 \end{aligned}$$

Esto significa que, con el ajuste correcto de la UT acorde con el INPC (Bs. 41.377,29 de ISR) el cual incide directamente en la configuración de tramos de la LISR, se habría evitado la sobrestimación del impuesto a pagar de un **220%** para el caso (i) de no existir exoneración de las 3000 UT (Bs. 132.030). Mientras que en el caso (ii) la exoneración, la sobrestimación del impuesto a pagar se mantiene en casi un **50%** (Bs. 60.318).



De la misma forma, para los ejercicios coincidentes con los años 2017<sup>49</sup>, 2019<sup>50</sup> y 2020<sup>51</sup> el ejecutivo nacional emitió sendos decretos estableciendo pretendidas exoneraciones de

<sup>49</sup> Ver *Gaceta Oficial* No. 41.293 del 5 de diciembre de 2017 mediante la cual se publicó el Decreto No. 3.185, a través de la cual se exoneró el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por personas naturales residentes en el país, hasta por un monto de 32.000 U.T., esto es Bs. 9.600.000,00 (antes de la reconversión monetaria de 2018).

<sup>50</sup> Ver *Gaceta Oficial* No. 6.523 *Extraordinaria* del 2 de abril de 2020, mediante la cual se publicó el Decreto No. 4.171, a través de la cual se exoneró del pago del Impuesto sobre la renta, el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por personas naturales residentes en el país, cuyo salario normal o ingreso proveniente del ejercicio de su actividad, al cierre de dicho período no supere el monto equivalente a tres (3) salarios mínimos, esto es (Bs. 900.000,00), después de la reconversión de 2018.

<sup>51</sup> Ver *Gaceta Oficial* No. 42.049 del 18 de enero de 2021, mediante la cual se publicó el Decreto No. 4.420, a través del cual las personas naturales residentes en el país deberán pagar el impuesto sobre la renta sólo por los enriquecimientos netos gravables de fuente territorial obtenidos durante el ejercicio fiscal 2020, que superen las 5.000 U.T., esto es (Bs. 7.500.000,00).

ISLR para esos respectivos períodos fiscales, para 2017 en el ejercicio en curso, para los años 2019 y 2020 después de vencido el periodo fiscal, atropellando el orden jurídico y haciendo inútiles los pretendidos efectos de aliviar la imposición sobre los niveles de ingreso más bajos de la población.

4. *La aparición de la fracasada Unidad tributaria sancionatoria (UTS): un intento torpe e inútil de preterir a la AN*

En 2017 el régimen se inventó la llamada “**unidad tributaria sancionatoria**”<sup>52</sup> (UTS). Se trató de una vía de hecho normativa obra de la inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente<sup>53</sup>.

Fue creada con el propósito espurio de circunvenir, anular y suprimir las atribuciones de la Asamblea Nacional, único órgano del Poder Público legitimado por el pueblo venezolano mediante elecciones libres, universales, directas y secretas, para legislar en las materias de la competencia Nacional<sup>54</sup>.

Se trató de un claro subterfugio para disociar acomodaticiamente la aplicación del ajuste de la UT a (i) los elementos monetarios en la estructura de tramos y otras unidades monetarias fijas en la definición de la base imponible de los tributos y otras obligaciones, (ii) de la corrección de sanciones tributarias pecuniarias<sup>56</sup>.

<sup>52</sup> Ver *Gaceta Oficial* N° 41.305, del 21 de diciembre de 2017: “Ley Constitucional sobre la creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria” dictada por la Asamblea Nacional Constituyente.

<sup>53</sup> “Desde su formación en agosto de 2017, la Asamblea Nacional Constituyente se ha convertido en un poder legislativo de facto, asumiendo las funciones de mandato constitucional de la Asamblea Nacional. Habiéndose otorgado la facultad de legislar sobre materias relacionadas con la garantía de la paz, la seguridad y la soberanía”, la Asamblea Nacional Constituyente ha aprobado una serie de las denominadas “leyes constitucionales” o “decretos constitucionales” sobre una serie de temas. Entre ellos se incluyen: (...) Decisiones que afectan a la economía nacional, entre ellas: 1) implementar una régimen fiscal especial en la región del Arco Minero; 2) aprobar todos los presupuestos nacionales a partir de 2017; 3) reformar la ley de impuestos sobre las grandes transacciones financieras; 4) derogar el régimen de cambio de divisas ilegales; 5) aprobar el Plan Nacional de la Patria 2019-2025; 6) fijar los costos de los bienes prioritarios; 7) regular los Consejos Productivos de Trabajadores (“para fortalecer el modelo económico socialista”); 8) institucionalizar los Comités Locales de Abastecimiento y Producción (CLAP); y 9) adoptar medidas contra la supuesta “guerra económica”. *Cfr. Conclusiones detalladas de la Misión internacional independiente de determinación de los hechos sobre la República Bolivariana de Venezuela*, Consejo de Derechos Humanos, Cuadragésimo quinto período de sesiones, 14 de septiembre a 2 de octubre de 2020, Tema 4 de la agenda, Las situaciones de derechos humanos que requieren la atención del Consejo, de fecha 15 de septiembre de 2020, A/HRC/45/CRP.11, p. 35, en <https://www.ohchr.org/SP/HRBodies/HRC/FFMV/Pages/Index.aspx>

<sup>54</sup> Ver Pronunciamiento de las Academias Nacionales de fecha 15 de agosto de 2017. Disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/2017-08-15%20Pronunciamiento%20Academias%20ante%20ilegitima%20ANC.pdf>>.

<sup>55</sup> Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “*Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales ante la “Ley Constitucional contra el odio, por la convivencia pacífica y la tolerancia”, dictada por la Asamblea Nacional Constituyente*”, Caracas, diciembre, 2017, consultado el 8 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Pronunciamiento%20Ley%20Contra%20el%20Odio.%20Acienpol.pdf>>.

<sup>56</sup> Esta pretendida “Ley Constitucional” es inconstitucional porque viola los artículos 187, numeral 1, y 202 (*funciones legislativas de la Asamblea Nacional*), los artículos 2, 3, 7 y 131 (*soberanía popular, preeminencia de los derechos humanos, defensa y desarrollo de la persona y el respeto a la*

Se trató también de un claro expediente persecutorio y discriminatorio, cuya finalidad **“sancionatoria”** fue confesada desde el mismo título de la llamada **“Ley”** así como el pretendido **“efecto disuasorio”** de la dicha medida coercitiva. Su ajuste se independizó de la UT regulada por el COT a los propósitos de **“...crear una unidad tributaria especial que será utilizada exclusivamente para determinar el monto de las multas y sanciones pecuniarias, cuya base de cálculo esté prevista en unidades tributarias, en los respectivos instrumentos normativos que las prevén”**<sup>57</sup>.

Su propósito oculto también fue independizar su ajuste de la participación institucional de la Asamblea Nacional según el artículo 115 del COT de 2014<sup>58</sup>.

Sin embargo, la llamada UTS fue todo un fracaso. Nunca llegó a aplicarse. La razón más obvia porque el ajuste debía hacerlo el Ejecutivo Nacional, conforme a la variación del IPC fijado por la autoridad competente, esto es, por el mismo BCV, oída la opinión de un batiburrillo de autoridades, haciéndola inútil, incluidas **“...el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de seguridad ciudadana, el Tribunal Supremo de Justicia y el Poder Ciudadano”**.

En palabras resumidas el ajuste sería el mismo que el del BCV y con ello no debía ni podía ser distinto del previsto para la UT según el COT, salvo la posible arbitrariedad adicional del Ejecutivo Nacional para fijar discrecionalmente un valor de “conveniencia” de la UTS.

---

*dignidad humana, supremacía constitucional y demás principios del Estado de Derecho) y vulnera, inter alia, las garantías a los derechos humanos reguladas en los artículos 19 (goce y ejercicio progresivo, irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos), 20 (libre desenvolvimiento de la personalidad), 49 (debido proceso y derecho a la defensa), 44.3 y 316 (carácter retributivo y no recaudatorio de las sanciones tributarias), 319 (finalidad técnica de la UT como unidad de medida), 62 (derecho de participación política y ciudadana), 112 (libertad económica) y 299 y 320 (seguridad jurídica y estabilidad económica) todos previstos en la Constitución vigente.*

<sup>57</sup> Artículo 1. “El objeto de esta Ley Constitucional es crear una unidad tributaria especial que será utilizada exclusivamente para determinar el monto de las multas y sanciones pecuniarias, cuya base de cálculo esté prevista en unidades tributarias, en los respectivos instrumentos normativos que las prevén, la cual se denomina Unidad Tributaria Sancionatoria”

<sup>58</sup> La UTS es en esencia una manifestación írrita y discriminatoria de desviación de poder, al pretender tipos diferenciados de medición para los (a) umbrales de tributación y para la (b) expresión cuantitativa de las sanciones pecuniarias, lo que constituye (i) una regulación discriminatoria y desviada de la finalidad técnica de la UT como unidad de medida que, como tal, sólo puede ser universal y unívoca, (ii) un vaciamiento y tergiversación del carácter retributivo y no recaudatorio de las sanciones tributarias y (iii) un retroceso al derecho penal del infractor, del sujeto en cuanto tal y no del acto, que desdice de los principios de afectación del bien jurídico tutelado, de la sanción como *última ratio* y demás principios garantistas previstos en la Constitución. Sin dudas una especie de criminalización del sujeto infractor *per se*, con la anticipación del valor diferencial del dinero, como si la pérdida del poder adquisitivo del valor original y real de la sanción no fuera igual a la pérdida del poder adquisitivo del valor original y real del desgravamen único, de los tramos de renta y de cualquier otro saldo monetario expresado en UT, que afecte a los sujetos distintos a la Administración Tributaria.

5. *El Decreto de emergencia económica para delegar el ajuste de la UT marginando la intervención de la Asamblea Nacional*

El expediente de los “**Decretos de Emergencia económica**”<sup>59</sup> fue otro subterfugio abusado por del Poder Ejecutivo para la desdemocratización del Estado y con ello facilitar la deslegalización de la UT, entre otros despropósitos.

Por este medio normativo el Presidente de la República pretendió circunvenir la legalidad y la representación y la participación democrática, para nuevamente insistir en (i) manipular el ajuste según criterios acomodaticios no consistentes con la inflación real y (ii) disociar la fijación de la UT de la intervención de la Asamblea Nacional.

En 2018 apareció el denominado Decreto Presidencial N° 3.239, de fecha 9 de enero de 2018<sup>60</sup>, mediante el cual se declaró el *Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio Nacional*. La medida extrema de intervención de los derechos y garantías económicas de los venezolanos se justificó en el conflicto político con la Asamblea Nacional, bajo el pretexto de la pretensión desde ese órgano del estado de “...**destituir y desconocer las máximas autoridades del Poder ejecutivo nacional**”<sup>61</sup>, así como en “...**la amenaza a la economía nacional...**” causada por las medidas llamadas de “**bloqueo económico**” dictadas por el gobierno de los Estados Unidos de América contra algunos personeros del régimen<sup>62</sup>.

Se estableció como una medida excepcional “...**Facultar a la Administración Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria (U.T.), con base a los análisis técnicos que correspondan, cuando el órgano competente que autorice se encuentre inhabilitado legal o judicialmente para hacerlo**”.<sup>63</sup>

<sup>59</sup> “Antes de promulgar los estados de emergencia y excepción, el Presidente Maduro gobernaba en virtud de dos <<leyes habilitantes>> promulgadas por la anterior Asamblea Nacional, que el partido PSUV seguía controlando. La segunda de ellas, la “Ley habilitante Antiimperialista”, aprobada en marzo de 2015, confería poderes especiales al Presidente para dictar leyes y decretos durante un período de seis meses. Esto siguió la práctica del ex Presidente Hugo Chávez de gobernar con arreglo a leyes habilitantes dictadas por la Asamblea Nacional. Desde que el partido de gobierno se convirtió en la minoría de la Asamblea Nacional, el Presidente ha recurrido a los estados de excepción y de emergencia para gobernar.” *Cfr.* Conclusiones detalladas de la Misión internacional independiente de determinación de los hechos sobre la República Bolivariana de Venezuela, Consejo de Derechos Humanos, Cuadragésimo quinto período de sesiones, 14 de septiembre a 2 de octubre de 2020, Tema 4 de la agenda, Las situaciones de derechos humanos que requieren la atención del Consejo, de fecha 15 de septiembre de 2020, A/HRC/45/CRP.11, p. 41, en <https://www.ohchr.org/SP/HRBodies/HRC/FFMV/Pages/Index.aspx>

<sup>60</sup> *Gaceta Oficial* No. 6.356 de fecha 9 de enero de 2018

<sup>61</sup> Decreto No. 3239 de 9 de enero de 2018; Considerando No. 5: “...la Asamblea Nacional, ha efectuado una serie de actos fraudulentos y simulaciones de situaciones jurídicas para engañar a la comunidad nacional e internacional, ejecutando actos írritos que pretenden la destitución y el desconocimiento de las máximas autoridades del Poder Ejecutivo Nacional, del Poder Ciudadano, Poder Judicial y del Poder Electoral, generando desconcierto y zozobra en la población, impactando directamente sobre la economía del país y la Paz de la República...”

<sup>62</sup> Considerando No. “[la] Orden Ejecutiva del Presidente de los Estados Unidos de América, Donald Trump de impon[er] un bloqueo económico y financiero contra el Pueblo Soberano de la República Bolivariana de Venezuela, a través de ilícitas e ilegítimas sanciones, en extensión y aplicación de la Orden Ejecutiva de Barack Obama que considera a Venezuela <<una amenaza inusual y extraordinaria a la seguridad nacional de los EE.UU y a su política exterior>>”.

<sup>63</sup> Conviene citar el texto del pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas de Fecha 9 de marzo de 2021, que desmiente el argumento de la guerra económica y ubica las razones

Por Decreto Presidencial N° 3.393 de 30 de abril de 2018<sup>64</sup> se concretó la decisión de facultar a la Administración Tributaria para reajustar la UT.

Nuevamente la justificación de la medida atiende a la **“imposibilidad del órgano legislativo de sesionar”**, debido a su **“...desacato contumaz (sic), continuado, manifiesto y persistente desde el 5 de enero de 2016, lo que invalida y hace irrita sus actuaciones, así como de las de las comisiones que l integran...”**<sup>65</sup>.

La validez de este decreto fue avalada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia No. 18-0033 de fecha 17 de enero 2019. La extensión del decreto fue prorrogada 60 días mediante decreto N° 3.308 de fecha 9 de marzo de 2018<sup>66</sup>. Un ejemplo clínico del uso de la justicia constitucional como un mecanismo de afianzamiento del autoritarismo y la concentración de poder en el Ejecutivo, para despojar a la Asamblea Nacional de sus potestades y funciones tanto legislativas como las de control político sobre el gobierno y la administración pública.

De esta forma se contrarió el artículo 131(15) del COT de 2014 que ordena a la Administración Tributaria reajustar la UT sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) fijado por el BCV, del año inmediatamente anterior. Para más degradación se deslegalizó inconstitucional e ilegalmente en la Administración Tributaria la fijación del valor de la UT al margen del control de la Asamblea Nacional y de su fundamentación en información técnica idónea sobre la inflación acumulada.

La decisión de reajuste de la UT fue ejecutada según providencia Administrativa SNAT/2017/28 emitida por el SENIAT en fecha 3 de septiembre de 2018<sup>67</sup>. La decisión destaca la omisión de toda justificación sobre los análisis técnicos que deben soportar el cálculo del ajuste, a pesar de lo exigido por el Decreto No. 3239 de fecha 9 de enero de 2018.

---

de la crisis económica en las políticas económicas equivocadas del gobierno, identificadas como socialismo del siglo XXI. “... Las razones de esta tragedia están en las equivocadas políticas, derivadas del modelo político-ideológico del Socialismo del Siglo XXI y no en las sanciones económicas aplicadas por el gobierno de los Estados Unidos, como alegan quienes ejercen el gobierno. Es necesario aclarar que el año en que fueron introducidas sanciones financieras a la República y a PdVSA (2017), el Estado venezolano se vio imposibilitado de pagar su deuda internacional (default) aislándose, por su cuenta, de los mercados financieros mundiales. Asimismo, para el momento de entrar en vigor las sanciones petroleras (21.01.2019), la producción de crudos había caído a apenas la tercera parte de la de 2013. Si bien puede decirse que esas sanciones acentuaron ese declive –hoy se produce apenas el 16%--, es evidente que la destrucción de la capacidad productiva de la industria petrolera ya había ocurrido. Las sanciones personales, por su parte, no son contra Venezuela, si no a funcionarios imputados de haber violado derechos humanos y/o incurrido en corruptelas. Por tanto, no tienen repercusiones económicas.”. *Cfr.* <https://ancevenezuela.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/20210309-PronunciamentoANCE.pdf>

<sup>64</sup> *Gaceta Oficial* No. 41.387 de 30 de abril de 2018.

<sup>65</sup> Considerando único.

<sup>66</sup> *Gaceta Oficial* No. 41.357 del 9 de marzo de 2018.

<sup>67</sup> *Gaceta Oficial* No. 6.356 de fecha 9 de enero de 2018

Es importante destacar que el SENIAT ajustó el valor de la UT 4 veces en ese año calendario, no obstante, la disposición del artículo 131 del COT de 2014, que impone hacerlo una sola vez, dentro de los 15 días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional<sup>68</sup>.

Un ajuste de 4 veces en un año solo evidencia improvisación, desprecio a la legalidad y la seguridad jurídica.

Esto es especialmente perturbador en el caso de los tributos que se liquidan por periodos. En tal caso la UT aplicable es la vigente por más de 183 días durante la anualidad, según ordena el artículo 3, párrafo tercero del COT de 2014.

Esta condición de validez temporal de la UT aplica tanto a los aspectos que incidan sobre la determinación del tributo como sus accesorios, incluidas las multas por incumplimiento de deberes formales o materiales. Por eso, como quiera que ninguna UT ajustada en el año 2018 estuvo vigente por más de 183 días durante ese año calendario<sup>69</sup>, razones de seguridad jurídica obligan a considerar aplicable la UT vigente durante el periodo 2017 de Bs.F 300 en razón que de esta no fue aumentada o modificada legalmente para el año de 2018 y debió continuar aplicándose para el año de 2018<sup>70</sup>.

6. *La aplicación exclusiva de la UT por la Administración Tributaria Nacional: la prohibición de uso de la UT por los Estados y Municipios*

Otro fallo insólito en la providencia Administrativa SNAT/2017/28 del SENIAT fue decidir, sin base legal alguna, el uso de la UT exclusivamente para los tributos nacionales gestionados por la Administración tributaria, y prohibir su uso “...**por otros órganos y entes del poder público para la determinación de beneficios laborales o de tasas y contribuciones especiales derivados de los servicios que prestan**”<sup>71</sup>.

<sup>68</sup> Valor UT Bs. F. 500 (*Gaceta Oficial* No. 41 1351 de fecha 1 de marzo de 2018, UT Bs. F. 850 (*Gaceta Oficial* No. 41388 del 2 de mayo de 2018), UT Bs. F 1200 en (*Gaceta Oficial* No. 6383 extraordinaria del 20 de junio de 2018) y Bs. S 17 (*Gaceta Oficial* No. 41 1479 del 11 de septiembre de 2018)

<sup>69</sup> Como notó acertadamente Manuel Iturbe “... resulta totalmente desproporcionado y violatorio a los principios de capacidad contributiva y de no confiscación el aumento de la UT que efectuó el SENIAT en fecha 11 de septiembre de 2018 de Bs.F1.200 (0,0120 en bolívares soberanos) a Bs.S 17 (1.700.000 en bolívares fuertes), lo cual representa un aumento de 1.416 veces la UT que había establecido el 20 de junio de 2018 en los citados Bs.F 1.200 y que vendría a ser lo mismo que afirmar que el aumento de una UT a otra fue de más de 141.000%, es decir, en menos de 3 meses la UT fue aumentada por el SENIAT de forma desproporcionada y exagerada y sin ningún parámetro objetivo respecto a la inflación oficial reflejada por el Banco Central de Venezuela (BCV) para el periodo respectivo año anterior o proyección de inflación del año En tal sentido, cualquier multa que se haya actualizado con base en esta UT de Bs. S 17, sería violatoria a tales principios”. *vid.* Iturbe Alarcón, Manuel, “Algunos aspectos relevantes sobre la actualización de las multas conforme al Código Orgánico Tributario”, en *XVIII Jornadas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2019, p. 640

<sup>70</sup> *Ibid.* p. 655. Coincide con este planteamiento, Dupouy Mendoza, Elvira, *op.cit.*, p. 6

<sup>71</sup> Artículo 2°. “El valor de la Unidad Tributaria establecido en esta Providencia Administrativa sólo podrá ser utilizado como Unidad de Medida para la determinación de los Tributos Nacionales cuya recaudación y control sean de la competencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, así como de las sanciones impuestas por este Servicio, no pudiendo ser utilizada por otros órganos y entes del poder público para la determinación de beneficios laborales o de tasas y contribuciones especiales derivados de los servicios que prestan”.

Con pretendido rango legal esta prohibición aparece recogida con igual tenor en la norma del segundo aparte del párrafo tercero del artículo 3 de la pretendida reforma del COT de 2020<sup>72</sup>.

Es importante destacar el inmenso dislate regresivo que esta medida causó para el sistema tributario y el sistema jurídico en general. Su efecto es la desarmonización y anarquización de los medios de corrección monetaria tributarios y para otros fines para los que se venía utilizando la UT.

En complemento el artículo 346 del COT de 2020 dispuso una suerte de *ultimátum*, según que **“...los órganos y entes del Poder Público tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de publicación de este Decreto Constituyente en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, para sustituir la unidad de medida para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan, en los casos en que se encuentren actualmente establecidas en unidades tributarias”**.

Esta medida es un contrasentido al propósito coherentista de la UT. Implosionó la finalidad de establecer un valor uniforme para la corrección de todo tipo de normas que utilicen unidades monetarias fijas, no solo tributarias sino laborales, procesales, administrativas, en general todo un ordenamiento que se acopló a un mecanismo uniforme y a una técnica de aplicación universal para ajustar el valor constante del bolívar en el uso de unidades monetarias en las definiciones normativas.

La exclusión comentada tuvo un inmediato efecto anarquizante del sistema tributario y una licencia a la deslegalización e improvisación en una materia que supone el orden y la coherencia de un diseño técnico objetivo, único y funcional.

#### A. *La rocambolesca aparición de especies correctoras municipales*

Varios municipios reaccionaron estableciendo sus propios criterios de corrección monetaria **“...bajo parámetros totalmente arbitrarios y disímiles, de dudoso rigor técnico frente al mismo fenómeno inflacionario”**<sup>73</sup>. Algunos municipios se vincularon al (i) salario mínimo nacional<sup>74</sup>, (ii) el propio INPC publicado por el BCV o **“...cualquier criterios técnicos, económicos y sociales necesarios para garantizar los servicios y obras sociales ...”**<sup>75</sup>,

<sup>72</sup> *Gaceta Oficial* N° 6.507 Extraordinaria del 29 de enero de 2020

<sup>73</sup> *Cfr.* Dupouy Mendoza, Elvira, “Consideraciones sobre la constitucionalidad e ilegalidad de actualización de las multas establecidas en el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Aduanas”, en *Libro homenaje a Luis Cova Arria*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2020, p. 345

<sup>74</sup> El Municipio Bolivariano Chacao del Estado Miranda creó la Unidad de Valor Fiscal Municipal Tributaria, con base en el “0,125% del salario mínimo nacional vigente a raíz de la reconversión monetaria realizada en el mes de agosto de 2018”. *Cfr.* Ordenanza de creación de las unidades de valor fiscal en Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, publicada en *Gaceta Municipal del Municipio Chacao* N° 8796 Extraordinaria de fecha 5 de febrero de 2018) disponible en: [https://atencionalciudadanochacao.blogspot.com/2019/02/gaceta-municipal-nro-extraordinario\\_5.html](https://atencionalciudadanochacao.blogspot.com/2019/02/gaceta-municipal-nro-extraordinario_5.html)

<sup>75</sup> El Municipio Bolivariano Carirubana del Estado Falcón creó la Unidad de Cálculo Aritmético Municipal (UCAM), con base en el “Índice de Precios al Consumidor (IPC) publicado por el Banco Central de Venezuela (BVC) o en su defecto con base a criterios técnicos, económicos y sociales necesarios para garantizar los servicios y obras sociales de su competencia...”. *Cfr.* Ordenanza de creación y aplicación de la Unidad de Cálculo Aritmético Municipal (UCAM) del Municipio

(ii) el valor del oro según el precio internacional publicado por el BCV<sup>76</sup> (iii) el “...15% del valor fijado por el sistema de mercado cambiario oficial manejado por el BCV”<sup>77</sup> o (iv) el valor del llamado “Petro”<sup>78</sup>.

B. *La deconstitucionalización de la armonización tributaria y la centralización de la tributación municipal y estatal por la inconstitucional Sala Constitucional*

En medio de esta tormenta anarquizante se produjo un conjunto de las más insólitas decisiones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su pérfido propósito de deconstitucionalizar el Estado de Derecho y particularmente el sistema tributario. Un ejemplo patético de cómo el juez constitucional usurpó los poderes legislativos de la Asamblea Nacional y de los Estados y Municipios, propiciando la concentración del poder y la centralización política de la federación, mutando la Constitución para imponer una solución autoritaria a la pluralidad tributaria.

Destacan una seguidilla de sentencias (i) N° 0250 de fecha 08 de agosto de 2019, (ii) N° 078 de fecha 07 de julio de 2020, la (iii) No. 118 de fecha 18 de agosto de 2020 y las (iv) Nos. 0161 del 20 de noviembre de 2020 y 0273 de fecha 30 de diciembre de 2020, en colusión con otros poderes del estado y operadores políticos.

---

Carirubana, publicada en Gaceta Municipal N° 343-2018 Extraordinaria de fecha 31 de mayo de 2018) disponible en: <http://www.alcaldiadecarirubana.com.ve/documentos/ORDENANZA%20DE%20CREACION%20Y%20APLICACION%20DE%20LA%20UNIDAD%20DE%20CALCULO%20ARITMETICO%20MUNICIPAL.pdf>;

<sup>76</sup> Ver Municipio Carrizal del Estado Miranda: ORDENANZA SOBRE LA UNIDAD TRIBUTARIA MUNICIPAL de fecha 30 de agosto de 2019. Artículo 4.- “Se fija el valor de la “Unidad Tributaria Municipal” (UTM)”, en 0.36% del precio referencial en bolívares de un gramo de oro, según la progresiva cotización internacional del mineral publicada por el Banco Central de Venezuela”. Señala la respectiva exposición de motivos. “...Finalmente la adopción del precio referencial en bolívares del precio del gramos del oro como factor de recuperación y estabilización de los tributos municipales.[ ] se adopta luego de exhaustivos análisis; el oro como es sabido, es utilizado internacionalmente como un mineral de respaldo de conos monetarios, además quien determina los precios del valor del oro son los mercados mundiales, es decir, que los factores económicos nacionales, no afectan dicho precio; y por el contrario es considerado como una cobertura en caso de procesos inflacionarios como los que actualmente está pasando Venezuela”.

<sup>77</sup> El Municipio Chacao del Estado Miranda, reformó la Ordenanza sobre el “Unidad de Valor Fiscal Municipal”. Abandonó la referencia al “salario mínimo” y lo vinculó al “valor del dólar publicado en el mercado cambiario regulado por el Banco Central de Venezuela” (Cfr. Ordenanza de creación de la Unidad de Valor Fiscal Municipal, publicada en Gaceta Municipal Extraordinaria N° 8.824 de fecha 12 de abril de 2019) disponible en: [https://atencionalciudadanochacao.blogspot.com/2019/02/gaceta-municipal-nro-extraordinario\\_5.html](https://atencionalciudadanochacao.blogspot.com/2019/02/gaceta-municipal-nro-extraordinario_5.html). También reformó la Unidad de valor fiscal sancionatoria equivalente a “0,080% del valor de la moneda publicada por el sistema de mercado cambiario oficial regulado por el BCV” artículo 4.

<sup>78</sup> El Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital creó la “Unidad Tributaria Municipal” equivalente a los “bolívares que correspondan al uno coma siete por ciento (1.7%) del criptoactivo Petro fluctuante creado mediante Decreto N° 3.196 publicado en Gaceta Oficial N° 6.346 Extraordinaria de fecha 8 de diciembre de 2017” (Cfr. Ordenanza mediante la cual se establece la Unidad Tributaria Municipal en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, publicada en *Gaceta Municipal* N° 4.535 de fecha 27 de febrero de 2020), disponible en: <https://sumat.gob.ve/wp-content/uploads/2020/03/Ordenanza-N%C2%B0-4535-Unidad-Tributaria-Municipal-en-Jurisdiccion%CC%81n-1.pdf>;

a. *Sentencia No. 0250*

Por sentencia N° 0250 de fecha 08 de agosto de 2019, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, expediente 19-0333, admitió el recurso de nulidad incoado por Juan Garantón H. contra las Ordenanzas 001.19 y 008-19 del Municipio Bolivariano Chacao del Estado Miranda, que modificaron la creación de la Unidad de Valores Fiscales y la de Convivencia Ciudadana respectivamente, y adicionalmente, acordó la solicitud de amparo cautelar de suspensión de dichas Ordenanzas, hasta tanto se resuelva el fondo de la acción de nulidad.

b. *Sentencia No. 078*

Lo insólito fue que, por sentencia N° 078 de fecha 07 de julio de 2020 la misma Sala Constitucional decidió suspender, con efecto *erga omnes*, la potestad tributaria de los Estados y Municipio, esto es, **“...la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los concejos municipales y consejos legislativos de los estados que establezcan algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, así como cualquier decreto o acto administrativo de efectos generales dictado por los alcaldes o gobernadores con la misma finalidad”**. Justificó su decisión en un pretexto falso según que, el **“...Poder Legislativo Nacional no ha dictado la legislación a que se refiere el cardinal 13 del artículo 156 de la Constitución...”**, razón por la cual, **“... Sala Constitucional juzga que resulta imprescindible, dado la actual situación de Estado de Excepción, tanto de Emergencia Económica, como de Alarma, que se proceda de manera urgente a concretar el mandato constitucional referido a la coordinación y armonización tributaria”**<sup>79</sup>.

En efecto, la Sala Constitucional suspendió por 90 días la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los consejos municipales y consejos legislativos de los Estados que establezcan algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, así como cualquier decreto o acto administrativo de efectos generales dictado por los alcaldes o gobernadores con la misma finalidad.

Finalmente ordenó al vicepresidente sectorial del área económica y ministro del Poder Popular de Industria y producción para que, junto con los gobernadores los alcaldes y el jefe de Gobierno del Distrito capital conforman una mesa técnica a fin de coordinar los parámetros dentro de los cuales ejercerán su potestad tributaria, en particular, para armonizar lo referido a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos.

Es importante enfatizar la barbaridad del efecto práctico de esta decisión: En nombre de la armonización tributaria, de la exclusiva competencia de la Asamblea Nacional, se interfirió descaradamente la autonomía tributaria de los Estados y Municipios, al extremo de suspenderla en todo su alcance jurídico y económico.

Se enervó la potestad tributaria de los Estados y Municipios del país, esto es, la facultad de creación de los tributos reconocidos constitucionalmente como ingresos propios, así como la gestión de estos. Ello incluye todas las competencias administrativas asociadas a la verificación, determinación y liquidación de los tributos, las facultades de fiscalización, de asegurar el cumplimiento tributario, controlar los actos de liquidación y recaudar el tributo y sus

<sup>79</sup> Sentencia N° 0250 de fecha 08 de agosto de 2019, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, expediente 19-0333, con ponencia del Magistrado Arcadio Delgado Rosales, admitió el recurso de nulidad incoado por Juan Garantón H. contra las Ordenanzas 001.19 y 008-19 que modifican la creación de la Unidad de Valores Fiscales y la de Convivencia Ciudadana respectivamente, y adicionalmente, acordó la solicitud de amparo cautelar de suspensión de dichas Ordenanzas, hasta tanto se resuelva el fondo de la acción de nulidad.

accesorios. Se mediatizó indolentemente la autonomía tributaria de los entes políticos menores de recaudar y percibir sus propios tributos y se bloquearon las finanzas de dichos entes, así fuera con carácter temporal.

La doctrina constitucional más autorizada<sup>80</sup> señaló que, la decisión de la Sala Constitucional de suspender *erga omnes* la potestad tributaria de los Estados y Municipios, violó el (i) principio de separación de poderes al usurpar las potestades exclusivas y excluyentes de la Asamblea Nacional para legislar sobre la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias<sup>81</sup>, (ii) usurpó atribuciones del presidente de la República al fundamentarse en la sentencia en “**la actual situación del Estado de excepción tanto de emergencia económica como de alarma**”<sup>82</sup>; (iii) violó la autonomía estatal y municipal al desconocer las potestades tributarias de los municipios y de los Estados, en detrimento de la distribución territorial del poder público y del Estado federal; además (iv) violó el debido proceso por incurrir en *extra petita* al decidir sobre un asunto que no le fue solicitado por las partes y por (v) violar el carácter de instrumental de la provisionalidad y el carácter accesorio de las medidas cautelares; en definitiva, por violar el derecho a la defensa de los entes públicos sobre los cuales recayeron los efectos de la medida cautelar.

La Sala Constitucional una vez más pisoteó el sentido de la función judicial. Violó el debido proceso, así como la garantía de la tutela judicial efectiva, al decidir, excediéndose incongruentemente, en un asunto que nunca le fue planteado en un proceso judicial. En su desafuero la Sala Constitucional llegó al extremo, incluso de usurpar la función de Gobierno para justificar su intervención acomodaticamente bajo los pretextos de la “emergencia económica” y del “estado de alarma” irritamente decretados por el ejecutivo y cohonestados por el juez constitucional.

Por eso Badell señala con rotundidad que la decisión de la Sala Constitucional no es una sentencia, cautelar o definitiva; por el contrario, constituye una medida artera de dirección política totalmente ajena a sus funciones y en consecuencia es nula de conformidad con lo dispuesto en el artículo 138 de la Constitución<sup>83</sup>.

Con esta decisión, quedó clara la intención de la Sala Constitucional de falsear y desfigurar el régimen constitucional y democrático establecido en la Constitución, pues sólo el Parlamento tiene legitimidad y dignidad democrática para dictar leyes en sentido formal. Esta garantía asegura el más amplio consenso y la participación de todos los pensamientos políticos, incluidas las minorías, perfeccionándose de esta forma los principios constitucionales del pluralismo y representatividad, de raigambre esencial según confirman los artículos 2 y 5 Constitucionales. La protección de la garantía de la reserva legal supone precisamente que será inconstitucional cualquier regulación que no emane del legislador nacional y sin cumplir el procedimiento constitucionalmente establecido.

Lo más perturbador: en completa violación de la Constitución la Sala Constitucional pretendió dictar la regulación relativa coordinación y armonización de distintas potestades

---

<sup>80</sup> Cfr. Badell Madrid, Rafael, “Consideraciones sobre la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que suspendió la aplicación de las leyes estatales y municipales sobre impuestos”, en *Boletín* No. 161 julio-diciembre 2020, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, p. 1203

<sup>81</sup> Artículo 136 156(13) y 187(1) de la Constitución

<sup>82</sup> Artículos 337 de la Constitución y 15 (b) de la ley orgánica sobre estados de excepción

<sup>83</sup> *Ibid.* p. 38

tributarias que sólo corresponde a la Asamblea Nacional de conformidad con los artículos 156 (13) y 187(1), a través de la creación de una mesa técnica presidida por el vicepresidente sectorial del área económica y ministro del Poder Popular de Industria y producción, junto a gobernadores alcaldes, y jefes y el jefe del Gobierno del Distrito Capital. La Sala Constitucional usurpó las competencias de la Asamblea Nacional sobre coordinación y armonización de distintas potestades tributarias, pero especialmente despreció la especial trascendencia nacional de la materia y por tanto su sujeción a la discusión parlamentaria, así como a la consulta popular que exige la Constitución.

Mas aun, toda esta argumentación se fundamentó en un pretexto falso; la supuesta inexistencia de una legislación nacional sobre armonización tributaria estatal y municipal, cuando lo cierto es que la (i) Ley Orgánica del poder público municipal<sup>84</sup>, es precisamente una ley de armonización tributaria. A ello se suma la ignorancia sobre las iniciativas de armonización tributaria estatal como fue la (ii) Ley Orgánica para la Hacienda Pública Estatal, sancionada por la Asamblea Nacional en 11 de marzo de 2004, vetada por el presidente de la República el 15 de abril de 2004.

c. *La sentencia No. 118*

El último exceso en esta zaga arbitraria fue la sentencia No. 118 de fecha 18 de agosto de 2020. Un gigantesco fraude a la constitución y a los derechos de los estados y municipios y todos los contribuyentes a quienes se pretende aplicar estas vías de hecho.

Su objeto fue imponer el llamado Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal (“ANAT”) presentado por Tareck El Aissami en ejecución de la sentencia No. 78. En concreto: (i) ordenar a los alcaldes suscriptores del acuerdo a adecuar las ordenanzas relativas a los impuestos de actividades económicas y de inmueble urbanos de conformidad a lo dispuesto en este instrumento, ello con la finalidad del levantamiento de la medida cautelar de la sentencia No. 78, una vez oída opinión favorable del ministerio de finanzas y (ii) notificar a los alcaldes no suscriptores el contenido del ANAT para que procedan a manifestar su conformidad con el acuerdo.

El llamado ANAT es un documento suscrito por el Consejo Bolivariano de alcaldes de la República Bolivariana de Venezuela (“CBA”), cuya finalidad anunciada es el cumplimiento con los artículos 178 y 179 de la Constitución nacional, así como del artículo 162 de la Ley del Poder Público Municipal<sup>85</sup>.

Ahora bien, lo cierto es que, el llamado ANAT no es una Ordenanza Municipal, ni un Acuerdo en los términos del ordenamiento jurídico vigente, que son actos que dictan los concejos municipales y deben ser publicados en la Gaceta Municipal cuando afecten la Hacienda Pública Municipal, para que surtan efectos y sean válidos para sus destinatarios.

De otro lado tampoco el CBA es un órgano o entidad de Derecho público, ni tiene legitimidad constitucional. Tampoco es una corporación de derecho público o privado en el ámbito local, ni una mancomunidad ni una asociación intergubernamental. La CBA parece ser una asociación política que representa intereses políticos partidistas concretos. En tal sentido

<sup>84</sup> *Gaceta Oficial* No. 6015 extraordinaria de fecha 28 de diciembre de 2010

<sup>85</sup> Artículo 162 “Los municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades político-territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional. Dichos convenios entrarán en vigencia en la fecha de su publicación en la respectiva Gaceta Municipal o en la fecha posterior que se indique.”

no goza de carácter plural ni institucional. Al carecer de personería jurídica de derecho público no tiene facultades ni puede comprometer el poder tributario de los Municipios, siendo que no ostenta ni puede ostentar la representación legal de los intereses del colectivo, sino los meramente políticos.

d. *Sentencias Nos. 0161 y 0273*

Por sentencias 0161 y 0273 fechas 20 de noviembre<sup>86</sup> y 30 de diciembre de 2020<sup>87</sup> respectivamente, la Sala Constitucional levantó la suspensión de 90 días decretada mediante decisión 0078 del 07 de julio de 2020 a los Municipios que se identifican en las decisiones respectivas. Así puso fin al asedio de la autonomía tributaria de algunos Municipios restableciendo su actividad financiera con la *capiti de minucio* impuesta a través del inconstitucional ANAT.

En definitiva, el ANAT es otra vía de hecho parte de la conjura orquestada por la inconstitucional Sala Constitucional para *desconstitucionalizar, deslegalizar y desdemocratizar* las facultades de armonización tributaria de la Asamblea Nacional y particularmente usurpar la autonomía tributaria de los Municipios, para imponer autoritariamente su voluntad de poder.

<sup>86</sup> Sobre los instrumentos normativos dictados por los concejos municipales de: Municipio Maneiro, Estado Nueva Esparta Municipio Sucre, Estado Miranda Municipio Chacao, Estado Miranda Municipio Guaicaipuro Estado Miranda. Municipio Zamora, Estado Miranda Municipio Vargas, Estado La Guaira. Municipio Libertador, Distrito Capital. Municipio Valencia, Estado Carabobo. Municipio Los Guayos, Estado Carabobo. Municipio Girardot, Estado Aragua. Municipio Caroní Estado Bolívar. Municipio Lima Blanco, Estado Cojedes. Municipio Agua Blanca, Estado Portuguesa. Municipio Sucre, Estado Portuguesa. ORDENA al Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Comercio Exterior, así como a los Alcaldes de los Municipios Maneiro, Estado Nueva Esparta; Sucre, Estado Miranda; Chacao, Estado Miranda; Guaicaipuro, Estado Miranda; Zamora, Estado Miranda; Vargas, Estado La Guaira; Libertador, Distrito Capital; Valencia, Estado Carabobo; Los Guayos, Estado Carabobo; Girardot, Estado Aragua; Caroní, Estado Bolívar; Lima Blanco, Estado Cojedes; Agua Blanca, Estado Portuguesa; Sucre, Estado Portuguesa, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.3 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, en <https://scc.org.ve/sala-constitucional-del-ts-j-restablecio-cobro-de-impuestos-en-14-municipios/>

<sup>87</sup> Sobre los instrumentos normativos dictados por los concejos municipales de: Carirubana, Estado Falcón; Los Salías, Estado Miranda; Municipio Biruaca, Estado Apure; Rómulo Gallegos, Estado Apure; San Fernando, Estado Apure; Sucre, Estado Aragua; Alberto Arvelo Torrealba, Estado Barinas; Cruz Paredes, Estado Barinas; Heres, Estado Bolívar; Bejuma, Estado Carabobo; Carlos Arvelo, Estado Carabobo; Montalban, Estado Carabobo; Puerto Cabello, Estado Carabobo; San Diego, Estado Carabobo; El Pao, Estado Cojedes; San Carlos, Estado Cojedes; Dabajuro, Estado Falcón; Santa María de Ipire, Estado Guárico; Pedro Zaraza, Estado Guárico; Camaguan, Estado Guárico; El Socorro, Estado Guárico; José Felix Rivas, Estado Guárico; Juan Germán Roscio, Estado Guárico; Julián Mellado, Estado Guárico; Leonardo Infante, Estado Guárico; San Gerónimo de Guayabal, Estado Guárico; Iribarren, Estado Lara; Torres, Estado Lara; Carrizal, Estado Miranda; Arismendi, Estado Nueva Esparta; Mariño, Estado Nueva Esparta; Páez, Estado Portuguesa; Cajigal, Estado Sucre; Bolívar, Estado Táchira; Cárdenas, Estado Táchira; Junín, Estado Táchira; Bokonó, Estado Trujillo; Carache, Estado Trujillo; San Rafael de Carvajal, Estado Trujillo; Trujillo, Estado Trujillo; Valera, Estado Trujillo; San Felipe, Estado Yaracuy; Cañada de Urdaneta, Estado Zulia; Colón, Estado Zulia; Lagunillas, Estado Zulia; Rosario de Perijá, Estado Zulia; San Francisco, Estado Zulia; Sucre, Estado Zulia; Valmore Rodríguez, Estado Zulia; Bolívar, Estado Aragua; José Félix Rivas, Estado Aragua y el Municipio Turístico El Morro, Estado Anzoátegui.

C. *La imposición del Petro a nivel Municipal.*

Pero más allá de esta otra vía de hecho, nos interesa resaltar el contenido referido al uso del llamado “Petro” para el cálculo de tributos y sus accesorios<sup>88</sup>. Sobre esta particular en el llamado ANAT señala que se **“aprueba el uso del Petro”**, al que se define como criptoactivo venezolano para ser utilizado como unidad de cuenta para el cálculo dinámico de los tributos y sanciones, cobrando exclusivamente a partir de su equivalente en bolívares soberanos, indicando que se hace **“...con el firme propósito de avanzar en su uso como criptoactivo para fortalecer este ecosistema”**.

Como confirmaremos más adelante, el uso del Petro como unidad de cuenta o pago o como pretendido mecanismo de corrección de la obligación y sanciones tributarias viola frontalmente la (i) obligación de determinar y pagar la obligación tributaria y sus accesorios en bolívares según el artículo 146 (encabezado) del COT de 2020, la (ii) indeterminación de su valor implica una deslegalización prohibida, (a) por tratarse de una materia de estricta reserva legal tributaria, según confirman el artículo 3 *eiusdem* y ultimadamente (b) porque el Petro no es moneda ni unidad monetaria y mucho menos tiene curso legal en Venezuela.

Por las mismas razones fracasó estrepitosamente el Decreto No. 3.719 de fecha 28 de diciembre de 2018<sup>89</sup>, cuyo objeto fue la determinación y pago en “moneda extranjera” o en “criptomonedas” de obligaciones tributarias por transacciones ocurridas en territorio nacional denominadas en moneda extranjera o en criptomonedas. Nunca fue implementado por la propia Administración. Con razón fue cuestionado como inconstitucional e ilegal, no solo por ser una frontal usurpación de materia de rango legal a través de un acto normativo sublegal, sino por contrariar el mandato del artículo 146 del COT de 2014 que prescribe el uso del bolívar como unidad de cuenta y pago de las obligaciones tributarias y con ello, pretender deslegalizar la unidad de cuenta y pago de las obligaciones tributarias, aunque sea para transacciones en moneda extranjera como estableció el finado Decreto 3.719.

Como veremos el uso del Petro como pretendido medio de corrección monetaria de las obligaciones y accesorios tributarios municipales, es radicalmente irrazonable; inidóneo, innecesario y desproporcionado; resulta un contrasentido porque desnaturaliza la obligación tributaria originalmente en bolívares para medirla en términos de esa unidad de valor (que no unidad monetaria), aunque se pague en bolívares a su contravalor.

El uso del Petro constituye una forma de **“dolarización”** por **“sustitución de activos”** que tiene su causa en la hiperdevaluación y la hiperdepreciación del bolívar. Su objetivo es la sustitución del bolívar y el uso indirecto de la moneda extranjera de referencia que usa el Petro, como reserva de valor para la denominación de las obligaciones tributarias y sus accesorios. Independientemente de su ilicitud, económicamente, esa sustitución asegura una medida de equilibrio entre el uso del bolívar y la protección de valor indirectamente en el dólar o alguna moneda dura.

En efecto, el valor del Petro no responde a los cambios del poder de compra del bolívar. Solo pretende medir la especie a la que se refiere implícitamente, la cual no tiene conexión ni causalidad con la unidad de medida de la obligación tributaria que pretende ajustar. Es simplemente la sustitución indirecta del bolívar por otra moneda de valor estable.

<sup>88</sup> Otros temas abordados en el ANAT fueron: (i) exhortación de cambios normativos en 30 días, (ii) reducción del Clasificador de Actividades Económicas, (iii) aprobación de la tabla de valores catastrales, (iv) creación de un servicio de asesoría, (v) creación de una taquilla única virtual o física, (vi) formalización de instancias de coordinación.

<sup>89</sup> *Gaceta Oficial* No. 6420 de fecha 28 de diciembre de 2018

El uso del Petro implica un provecho sobre el daño sufrido por el contribuyente por la inflación o la depreciación del bolívar, que tiene su causa directamente en el fallo de Administración Pública *ex turpi causa*. En definitiva, se trata de una forma desproporcionada de agravar la situación fiscal del contribuyente sustituyéndola y sometiéndola a las vicisitudes del valor o de quien decida fijar el valor del llamado Petro. En esta pretendida corrección de valor no hay una finalidad legítima, sino un provecho sobre el daño ilícito por la hiperinflación y la hiperdepreciación del bolívar causado por el propio Estado, de la que no puede ni debe beneficiarse ninguna administración pública.

En definitiva, la seguidilla de sentencias de la Sala Constitucional No. 0250, 078, 118, 0161, 0273 y el llamado acuerdo ANAT son prueba de una colusión para *desconstitucionalizar, delegar, desdemocratizar* y *centralizar* autoritariamente las reglas sobre tributación municipal, al margen de las facultades armonizadoras de la Asamblea Nacional y en fraude la autonomía tributaria de los Estados y Municipios.

7. *La derogación del régimen del control de cambio y sus ilícitos: la vuelta a la libertad cambiaria, la disfunción del bolívar y el invento del llamado “Petro”*

A. *La disfunción del bolívar*

Paralelamente en agosto de 2018 se derogó el régimen de control cambio y sus ilícitos y apareció el convenio cambiario No. 1 que restableció la libertad de contratación en moneda extranjera y la libertad de cambio mediante la libre flotación del bolívar. Ello determinó el desplazamiento del tipo de cambio, pulverizó la convertibilidad externa del bolívar y, por supuesto, potenció más la hiper inflación.

Ante esa situación de ruina del poder de compra interno y externo del bolívar se hizo evidente la disfunción de la moneda de curso legal. Perdió su capacidad para servir como medio para denominar obligaciones pecuniarias, como medio de pago y para atesorar valor, a pesar de la rigidez constitucional que dispone al bolívar como moneda de curso legal *ex* artículo 129 Constitucional y 106 de la Ley del Banco Central de Venezuela. El bolívar quedó reducido a un simple medio para presentación de información financiera por la rigidez del mandato del artículo 129 y 130 *eujusdem*.

Seguidamente el país entró en un proceso radical de dolarización transaccional de la economía que impuso la moneda extranjera como medio alternativo para denominar y pagar obligaciones pecuniarias en todos los contextos y por todos los operadores económicos.

B. *El despropósito del Petro*

Paralelamente surgió la iniciativa de circunvenir el uso del dólar como moneda de curso efectivo. El régimen no podía tolerar ideológicamente el fracaso del sistema monetario. Para ello el régimen inventó el llamado “Petro”.

Sus fundamentos también tienen una carta de naturaleza espuria. Es otro producto inconstitucional de la inconstitucional asamblea nacional constituyente<sup>90</sup>.

Como señalamos en otra oportunidad, el Petro es el último eufemismo mendaz para esconder y evadir la ruina económica del país<sup>91</sup>. Como toda impostura ideológica, su equilibrio inestable terminó por no ocultar la realidad.

<sup>90</sup> *Gaceta Oficial* No. 6.370 Extraordinario, de fecha 9 de abril de 2018. Decreto constituyente sobre criptoactivos y la criptomoneda soberana petro

El Petro es un pretendido criptoactivo. Busca utilizarse como una representación digital de derechos con la finalidad de instituir una unidad de cuenta y sin mucho éxito como un medio de pago (token)<sup>92</sup>.

Pero en realidad el Petro es solo un nombre vacío, encubierto bajo el halo de ambigüedad que ofrecen la complejidad de la tecnología *blockchain*, la novedad del llamado dinero digital y la arbitrariedad regulativa del tema, tanto de las criptomonedas como del propio “criptoactivo venezolano”.

En todo caso, el Petro ni los “criptoactivos” tienen funcionalidad monetaria para servir como unidad de cuenta y tampoco como medio de pago. Esto lo comprueba su falta de condición económica de dinero y por lo tanto su inidoneidad para ser utilizados como denominador homogéneo de valor para la expresión cuantitativa.

Tanto es así que, ni siquiera para fines contables los criptoactivos se clasifican como “efectivo” o como “monedas” según los estándares técnicos de las Normas internacionales de información financiera (NIIF)<sup>93</sup>. Entre otras razones porque los criptoactivos no tienen calidad de curso legal en ninguna jurisdicción, esto es, no son de recepción obligatoria. En Venezuela ya dejamos claro que el Petro no está instituido ni designado como moneda de curso legal<sup>94</sup>.

<sup>91</sup> Ver nuestro trabajo “La mentira contable: Crónica de incomunicación y engaño I <Aspectos jurídicos de la liberación del tipo de cambio según el CC2 No. 1 y de la publicación extemporánea de los INPC por el BCV para los años 2016, 2017, 2018 hasta septiembre 2019>”, en *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, No. 13 (en homenaje al académico profesor James-Otis Rodner), Caracas 2019. El llamado Petro no tiene futuro. Así lo confirman su falta de respaldo, o peor, su mal respaldo, su ilegitimidad jurídica y su falta de reconocimiento efectivo como medio de intercambio. Servirá para generar más inflación y pasar a la historia como el nombre infame de otro vehículo faccioso para ejercer el poder ideológico y la dominación en una economía arruinada. O simplemente para recordar que ese nombre es un mal nombre o el mismo nombre de un fetiche usado por los espiritistas (loas) del Vudú como representación de la violencia, la muerte, la venganza y como herramienta para afianzar la ambición de poder o de riqueza de aquellos que lo invocan. Ver nuestro discurso de contestación al discurso de incorporación del profesor Juan Cristóbal Carmona Borjas a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, <http://www.acienpol.org.ve/cma-cienpol/Resources/IndividuosDocs//246/Discurso2.pdf>

<sup>92</sup> *Vid.*, Rivas Nieto, Estela, “Las implicaciones tributarias de la tokenización de bienes”, en *La tokenización de bienes en blockchain (cuestiones civiles y tributarios)*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona 2020, p. 222

<sup>93</sup> International financial reporting system (IFRS). Ver PRICE, WATERHOUSE COOPERS, “Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS”, No. 2019-05 *In depth: a look at current financial reporting issues*, December 2019. Consultado en <https://www.google.co.ve/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjHvtzGzPzmAhWRjFkKHVjJAAAFjAAegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.pwc.com%2Fgx%2Fen%2Faudit-services%2Fifrs%2Fpublications%2Fifrs-16%2FCryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf&usq=AOvVaw0WanW8JzR1yMVbpzaGNXbt>. El día 11 de enero de 2020

<sup>94</sup> El Petro ni los criptoactivos son de uso generalizado en la denominación de los elementos patrimoniales que típicamente representan transacciones o hechos económicos. Tampoco cumplen por sí mismos una función de significación económica confiable o de almacenamiento de valor de aceptación general. Su falta de uniformidad y estabilidad (su volatilidad) no facilita la comparación de elementos patrimoniales en el tiempo. No aporta a la eficiencia económica ayudando a los operadores económicos el uso de un lenguaje confiable que reduzca los costos de información.

El Petro ni los criptoactivos tienen idoneidad para fijar precios de bienes y servicios directamente<sup>95</sup>. Tampoco califican como activos financieros porque no suponen un derecho de conversión o redención de algún derecho subyacente al criptoactivo.

En definitiva, el Petro ni los criptoactivos son de uso generalizado en la denominación de los elementos patrimoniales que típicamente representan transacciones o hechos económicos. Tampoco cumplen por sí mismos una función de significación económica confiable o de almacenamiento de valor de aceptación general. Su falta de uniformidad y estabilidad (su volatilidad) no facilita la comparación de elementos patrimoniales en el tiempo. No aporta a la eficiencia económica ayudando a los operadores económicos el uso de un lenguaje confiable que reduzca los costos de información.

La realidad del Petro es que, siempre estará referido a otra unidad monetaria que signifique el valor efectivo de intercambio, lo cual evidencia su precariedad e impostura monetaria. Pero lo más grave aún, es que el valor del Petro es un misterio. La realidad del “valor” del Petro es el que aparece en la página web de la SUNACRIP, esto es, *el valor del Petro no es propio, es el que le fija el gobierno. Su valor está controlado a conveniencia*<sup>96</sup>.

<sup>95</sup> En el mismo sentido Juan Cristóbal Carmona “Jurídicamente se considera que las criptomonedas no tienen estatus de curso legal, ni manejo centralizado, ni presencia física o material, elementos connaturales al dinero. Desde el punto de vista económico, el uso efectivo de las criptomonedas no es generalizado, no fungen como mecanismo efectivo de almacenamiento de valor en el tiempo dada su inestabilidad, ni sirven como medida relativa de valor, en tanto sólo lo logran atadas al comportamiento de las monedas fiduciarias tradicionales (Dólar, Euro, Yen, etc.). Las mismas razones empleadas para negarle a las criptomonedas propiamente dichas (Ej. bitcoin) carácter de dinero, en buena medida aplican respecto del Petro”. En “Contabilidad en Petros el registro de otra irregularidad”, en XXX.

<sup>96</sup> a) Inicialmente se pretendió que 1 Petro equivale al precio de 1 barril de petróleo. Así apareció en el primer borrador del Whitepaper. b) Cuando Maduro el 17 de agosto de 2018 aludió al Petro como Unidad de Cuenta Fluctuante para fijar el monto del salario mínimo, mantuvo esa misma posición -1 Petro equivale a 1 barril de petróleo-. En ese momento el barril se cotizaba a US\$60. De allí que se dijera que un Petro equivalía o valía US\$ 60. c) A medida que fue avanzando la idea del Petro y seguramente habiéndose emitido el supuesto criptoactivo, la SUNACRIP comenzó a publicar su valor. Poco después se modificó el whitepaper y se estableció que el valor del Petro a efectos de su primera emisión estaría determinado por una fórmula que se basa en una cesta de commodities integradas por: petróleo, hierro, oro y diamantes. Nunca quedó del todo claro si cuando se decía a efectos de su primera emisión era la fijación del precio de venta inicial o si permanentemente esa emisión se valoría con base en esa fórmula. Debe tenerse en cuenta que el Petro teóricamente puede transarse en el mercado secundario libremente y, por tanto, su valor de mercado pudiera ser diferente al de la fórmula del whitepaper. d) Luego, el BCV dejó de publicar en su página web el valor del Petro como Unidad de Cuenta Fluctuante que valga observar se quedó en US\$ 80 desde abril de 2019. De esta cotización más nunca se habló. Hoy día, únicamente se encuentra en la página de la SUNCARIP la cotización del Petro como criptoactivo. e) Es de observar que el último aumento de salario mínimo no se basó en el Petro. Muchas ordenanzas que habían adoptado al Petro (Unidad de Cuenta Fluctuante/ US\$ 80) tuvieron que hacer cambios para adaptarse y adoptar a esos mismos fines al Petro como Unidad de Valor. En todo caso el Petro como Unidad de Cuenta Fluctuante desapareció. El valor del Petro que actualmente es posible conseguir oficialmente es el que publica la SUNACRIP que en principio obedece a la fórmula del Whitepaper. A tal punto es cierto lo señalado que, conforme a las publicaciones efectuadas por la SUNACRIP, el 23 de julio de 2019, el “criptoactivo soberano” se cotizaba a Bs. 447.533,19, el 30 de agosto de 2019 en Bs. 1.225.583,02, el 9 de diciembre de 2019 en Bs. 2.513.711,58 y el 8 de enero de 2020 en Bs. 3.349.956,26. Es así como, en menos de seis (6) meses experimentó una variación del 748%. Como expresa Juan Cristóbal Carmona: “...Efectuadas estas consideraciones, puede también concluirse que, el precio del PTR es el que decida, a su total discreción, el Ejecutivo Na-

Ya la iniciativa de convertir el Petro en medio de cuantificación y pago de obligaciones tributarias fue plasmada defectuosamente en el Decreto No. 3719 de fecha 28 de diciembre de 2018<sup>97</sup>, en ejecución del Decreto de estado de excepción y emergencia económica en todo el territorio nacional No. 3610 de fecha 10 de septiembre de 2018, prorrogado por el Decreto No. 3655 de fecha 9 de noviembre de 2018.

Esta iniciativa fracasó y nunca fue implementada por el Ministerio de Finanzas encargado de su ejecución, independientemente del despropósito, ilegal e inconstitucional, de discontinuar el uso del bolívar, como medio para representar las bases impositivas y el pago de tributos y accesorios<sup>98</sup>, asociados a transacciones en el territorio nacional denominados en moneda extranjera o “criptodivisas”.

La razón por la que algunas jurisdicciones municipales se decantan por el uso del Petro como criterio de valoración o ajuste para fines fiscales es fundamentalmente ideológica, pero bajo la convicción de que su valor será estable por tratarse de un valor intervenido por el gobierno para encubrir una dolarización de la economía. Por eso el Petro no es el Petro; el Petro es otra referencia al dólar sin mencionarlo.

Si el Petro fuera un auténtico criptoactivo su valor efectivo fluctuaría haciéndolo inidóneo para utilizarlo como referente para ajustar algún valor de forma estable y confiable y menos de obligaciones pecuniarias cifradas en bolívares.

El pretendido uso del Petro o de cualquier especie como unidad de cuenta de una obligación pecuniaria originalmente denominada en bolívares, la desnaturaliza, sustituyéndola por sustancia del mismo Petro o de la especie del criptoactivo que se convierte en medio de ajuste, aunque se pague en bolívares. Con el Petro o con la moneda extranjera no se procura un valor homogéneo o constante de la obligación denominada en bolívares, sino la actualización de un valor específico en Petros o en la moneda extranjera que se use como referente. Esto en sí mismo no es idóneo ni necesario para asegurar un valor estable de la obligación. Las diferencias de valor por la actualización de la especie que sustituye al bolívar en el cálculo de la obligación tributaria o sus accesorios por encima del valor constante constituirán un incremento injustificado de la obligación original y un lucro indebido a favor de la entidad acreedora *ex turpi causa*.

Aun así, la indeterminación del valor del Petro en manos de la Sunacrip convierte su uso en una fórmula deslegalizada que infringe las exigencias de la reserva legal tributaria, que imponen la determinabilidad, predictibilidad y seguridad en el cálculo de cualquier elemento de la estructura del tributo y sus accesorios<sup>99</sup>.

---

cional, a quien el año 2020 llegó, en época de pandemia, a quitarle la máscara”. Ver también: ¿Cuánto vale el Petro?, en <https://derysoc.com/cuanto-vale-el-petro/>. ¿Cuánto vale un Petro? Lo que diga Maduro. <https://hispanopost.com/cuanto-vale-un-petro-lo-que-diga-maduro/>

<sup>97</sup> *Gaceta Oficial* No. 6420 de fecha 28 de diciembre de 2018

<sup>98</sup> Artículo 1. “Los sujetos pasivos que realicen operaciones en el territorio nacional en moneda extranjera o cripto divisas, autorizadas por la ley, a través de los convenios cambiarios suscritos entre el Ejecutivo nacional y el Banco Central de Venezuela o mediante decreto presidencial, que constituyan hechos impositivos generadores de tributos nacionales, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o cripto divisas”.

<sup>99</sup> *Vid.* Carmona Borjas, Juan Cristóbal, *El Petro como sucedáneo monetario*, Boletín No. 160 de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2020, “Siendo ello así, que corresponda a la SUNACRIP definir la fórmula y fijación del valor del PTR y que en función de ello se impacte la

Como vimos más arriba el pretendido uso del Petro es parte de una estrategia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el contexto de una conjura para imponer autoritariamente un régimen uniforme a la tributación municipal usurpando las atribuciones de la Asamblea Nacional para armonizar los tributos estatales y municipales y centralizar la autonomía tributaria de los estados y municipios.

Peor aún el Petro es un pretendido criptoactivo radicalmente cuestionado en su validez jurídica<sup>100</sup> y hasta sancionado internacionalmente<sup>101</sup>, lo que lo hace inapropiado para generar confianza.

No obstante, los deméritos del Petro el régimen se empeña en usarlo como unidad de medida y pago en varios contextos económicos.

Como un pretendido medio de pago tiene una funcionalidad liberatoria limitadísima, impuesta autoritariamente (normativamente) para transacciones solo de tipo administrativo<sup>102</sup>.

Su pretendido uso para fines de la valoración de estados financieros<sup>103</sup> fracasó, precisamente por razones técnicas que demostraron su inidoneidad para funcionar como unidad de cuenta contable, especialmente la pretensión de crear una contabilidad dual con el bolívar<sup>104</sup>.

---

estructura de los tributos y el importe de las sanciones pecuniarias, representa una clara violación al Principio de Reserva Legal Tributaria previsto en los artículos 133 y 317 de la CRBV”.

<sup>100</sup> Cfr. Carmona Borjas, Juan Cristóbal, *Mundo jurídico de las criptomonedas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2019, p. 29

<sup>101</sup> “A la luz de las recientes acciones tomadas por el régimen de Maduro para intentar eludir las sanciones de los EEUU mediante la emisión de una moneda digital en un proceso que la Asamblea Nacional democráticamente electa de Venezuela ha denunciado como ilegal, ordenaremos que (...) todas las transacciones relacionadas con (...) cualquier moneda digital o ficha digital, emitida por, para o en nombre del gobierno de Venezuela a partir del 9 de enero de 2018, están prohibidas”. [https://www.treasury.gov/resource-center/sanctions/Programs/Documents/vz\\_eo\\_petro.pdf](https://www.treasury.gov/resource-center/sanctions/Programs/Documents/vz_eo_petro.pdf)  
<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/executive-order-taking-additional-steps-address-situation-venezuela/>

<sup>102</sup> Ver Decreto No. 4.096 de fecha 14 de enero de 2020, “...mediante el cual se procede a la liquidación, venta y pago de servicios en Criptoactivos Soberanos Petro (PTR), que en él se especifican”, publicado en *Gaceta Oficial Extraordinaria* No. 6.504 de fecha 14 de enero de 2020. Desde la publicación del Decreto en cuestión en *Gaceta Oficial*, los servicios desconcentrados y entes descentralizados funcionalmente de la República, con o sin fines empresariales, acreedores de pagos en moneda extranjera por concepto de tasas, contribuciones, tarifas, comisiones, recargos y precios públicos, procederán a la liquidación y cobro de estas obligaciones monetarias en PTR.

<sup>103</sup> Decreto No. 4025 del 19 de noviembre de 2019 (*Gaceta Oficial* No. 41763 de fecha 19 de noviembre de 2019) y en la Providencia No. 098-2019 de fecha 26 de diciembre de 2019, emanada de la Superintendencia Nacional de Criptoactivos (SUNACRIP) sobre “el registro contable de operaciones y hechos económicos expresados con criptoactivos” (*Gaceta Oficial* No. *Gaceta Oficial* No. 41.788 de fecha 26 de diciembre de 2019, modifica la Providencia 097-2019 de fecha 23 de diciembre de 2019, *Gaceta Oficial* No. 41.787)

<sup>104</sup> Ver nuestro trabajo con Romero Muci, Humberto y Levi Carciente, Sary, “El Petro: ¿Un engaño? Análisis de sus motivaciones, objetivos y consecuencias”, en <https://cedice.org.ve/observatoriogp/portfolio-items/el-petro-un-engano-analisis-de-sus-motivaciones-objetivos-y-consecuencias/>. Fue así como la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), emitió el Boletín de actualización BA VEN NIF No12 versión No. 0 sobre “Tenencia de criptoactivos propios”. Decidió que la medición de estados financieros en criptoactivos solo es con fines complementarios, nunca con propósito general. Esto implica que no puede haber técnicamente una contabilidad dual en criptoactivos y la moneda funcional o la de reporte. Cfr. “Cuan-

Recientemente pretende usarse para la corrección judicial de obligaciones pecuniarias<sup>105</sup>

En este último caso se denunció acertadamente que la corrección de la condena en Petros, implica una desnaturalización de la obligación originalmente en bolívares, para convertirla en un valor ajeno al poder de compra que pretende actualizarse de la suma originalmente demandada<sup>106</sup>. El ajuste según el valor del Petro mide los cambios de precio específico del llamado cripto activo, pero no cumple una función de neutralizar la distorsión de la inflación a valores constantes sobre la suma demandada. El uso del Petro implica una valoración irrazonable, inidónea y inconsecuente del derecho reclamado.

8. *La reforma del COT 2020: la discrecionalidad máxima para la fijación de la UT y la antinómica “dolarización” de las sanciones*

En 2020 el régimen y partido de gobierno se inventó una nueva vía de hecho normativa desde la inconstitucional asamblea nacional constituyente.

Esta vez reformó el COT con el llamado “**Decreto constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario**”<sup>107</sup>. También reformó la Ley Orgánica de Aduanas (LOA)<sup>108</sup> con iguales propósitos.

Con esta pretendida reforma<sup>109</sup> se exacerbó la deslegalización de la UT para (i) independizar el ajuste de la intervención de la Asamblea Nacional, (ii) reafirmar su uso exclusivo por

---

do por disposición legal o reglamentaria o por solicitud de otro usuario, sea requerida la presentación expresada en criptoactivos de los elementos de los estados financieros, la entidad deberá presentarla como información adicional, convirtiendo tales elementos al valor de referencia del criptoactivo a la fecha que se informa” Párrafo 16.

<sup>105</sup> Caso emblemático la sentencia N° 81 de la Sala de Casación Civil (SCC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) de fecha 16 de abril de 2021, en la que se condenó a la sociedad mercantil *C.A., EDITORIAL EL NACIONAL* a indemnizar al ciudadano Diosdado Cabello Rondón (DCR), por concepto de daño moral, la cantidad equivalente en bolívares de 237.000 Petros (PTR), calculada según el valor del “criptoactivo” para el momento del pago. <http://historico.tsj.gob.ve/cuentas/generadas/scc2/2019/cuentascc2-81-10062019.html>

<sup>106</sup> Carmona Borjas, Juna Cristóbal, *El Petro como herramienta de indexación judicial*, en <https://derysoc.com/el-petro-como-herramienta-de-indexacion-judicial/>

<sup>107</sup> *Gaceta Oficial* No. 6.507 *Extraordinaria* del 29 de enero de 2020

<sup>108</sup> *Gaceta Oficial* N° 6.507 *Extraordinario* del 29 de enero de 2020

<sup>109</sup> En su día la Academia de Ciencias Políticas y Sociales fue firme en denunciar y rechazar la pretendida reforma fiscal de 2020: “La Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en cumplimiento de sus atribuciones legales, se dirige a la sociedad venezolana para manifestar su absoluto rechazo a los denominados “Decretos Constitucionales” que modifican el Código Orgánico Tributario (COT), la Ley Orgánica de Aduanas (LOA) y la Ley de impuesto al valor agregado (LIVA), emanadas de la inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente (ANC), publicadas en la *Gaceta Oficial* No. 6.507 *Extraordinaria* del 29 de enero de 2020, y alerta a la ciudadanía de la nulidad e ineficacia de las mencionadas vías de hecho normativas. Con ellas se pretende (i) radicalizar la persecución tributaria, con la puesta en vigencia de sanciones, manifestación de un derecho penal del «enemigo» en contra del ciudadano contribuyente y (ii) la creación de nuevos tributos que, antes que basarse en la capacidad contributiva y procurar la elevación del nivel de vida de la población como lo demanda la Constitución, penalizan los medios de pago de uso legítimo, en violación de los más elementales derechos y garantías constitucionales y convencionales, que presiden la creación de sanciones y tributos en Venezuela, con evidentes propósitos de control y dominación social, contrarios a la libertad y dignidad humana.

la Administración Tributaria Nacional<sup>110</sup>, (iii) facultarla para ajustarla a discreción, sin referencia a ningún criterio objetivo, solo condicionada por la **“autorización del Presidente de la República”**<sup>111</sup>, (iv) disponer que se aplique la UT vigente al cierre del ejercicio respectivo para tributos que se liquiden por periodos y, finalmente, (v) manipular el ajuste del valor de las sanciones pecuniarias con una fórmula distinta a la UT asociada al tipo de cambio de la especie monetaria extranjera de mayor valor vigente a la fecha del pago de la sanción. De esta manera se discontinuó el uso de la UT como medio de reexpresión de valor de las sanciones tributarias y se derogó tácitamente<sup>112</sup> la llamada **“Ley Constitucional sobre la creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria”**, que nunca se aplicó.

En efecto, en el COT 2020 se modificaron los artículos 91 y 92 con la inclusión de un ajuste de las sanciones pecuniarias mediante la fórmula de cuantificación en términos de un número de **“...veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el Banco Central de Venezuela vigente a la fecha de pago de dichas obligaciones”**<sup>113</sup>.

Se trata de un mecanismo absolutamente indeterminado y desproporcionado que desnaturaliza la obligación tributaria causada en bolívares, para convertirla en una obligación me-

---

La Academia de Ciencias Políticas y Sociales reitera una vez más su criterio sobre la ilegitimidad de origen de la ANCI y sobre la espuria intención de anular y suprimir a la Asamblea Nacional, único órgano constitucional del Poder Público legitimado por el pueblo venezolano para legislar en las materias de competencia Nacional.

Consecuentemente, la Academia de Ciencias Políticas y Sociales condena la inconstitucional pretensión de la usurpadora ANC de legislar sobre materias de la reserva legal y soslayar la necesaria representación deliberativa esencial a la creación de tributos y sanciones en el Estado democrático de derecho. Tal como señaló la Corte Interamericana de Derechos Humanos. “Sólo la ley adoptada por los órganos democráticamente elegidos y constitucionalmente facultados, ceñidas al bien común, puede restringir el goce y ejercicio de los derechos y libertades de la persona humana.”. *Pro-nunciamento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en rechazo a los “Decretos Constitucionales” que pretenden modificar el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Aduanas y la Ley de impuesto al valor agregado dictadas por la inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente*, de fecha 2 de febrero de 2020.

<sup>110</sup> Artículo 346. “Los órganos y entes del Poder Público tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de publicación de este Decreto Constituyente en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, para sustituir la unidad de medida para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan, en los casos en que se encuentren actualmente establecidas en unidades tributarias”.

<sup>111</sup> Artículo 131(15) “La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: (15) “reajustar la unidad tributaria (UT) previa autorización del Presidente de la República.”

<sup>112</sup> Artículo 351. Se deroga el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014 y todas las disposiciones legales que colidan con las materias que regula este Decreto Constituyente, las cuales estarán regidas únicamente por sus normas y por las leyes a las que éste remita expresamente.

<sup>113</sup> Artículo 91: “Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, se utilizará el valor del tipo de cambio que estuviere vigente para el momento del pago”.

Artículo 92: “Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago”

dida en términos de la moneda extranjera que se utiliza como especie de corrección. La multa ya no se determinará en bolívares sino en la moneda extranjera que ventajosamente se decida aplicar **“como la de mayor valor”**, aunque se pague en bolívares. Económicamente un reconocimiento de la disfunción del bolívar como unidad monetaria y jurídicamente un subterfugio para “dolarizar” las sanciones tributarias.

Usamos el término **“dolarización”** para expresar una simplificación en el lenguaje sobre el objetivo práctico de la referencia a la **“moneda extranjera”**, como una fórmula de ajuste de valor estable, que protege, compensa o resarce al acreedor de la depreciación del bolívar.

La referencia **“al tipo de cambio de la moneda de mayor valor”**, sin menoscabo de la indeterminación de la identidad de la moneda, confiesa el propósito de maximizar el ajuste. Por supuesto la indeterminación de la moneda es también una prueba de la deslegalización del pretendido ajuste.

Pero cuál es esa **“...moneda de mayor valor publicada por el Banco Central de Venezuela...”**?<sup>114</sup>. **¿Qué significa moneda de mayor valor? ¿Por qué usar la moneda de mayor valor?** El BCV informa una lista de 35 monedas extranjeras con sus respectivas cotizaciones en términos de bolívar. **¿Mayor valor es mayor valor nominal en el cambio? ¿O mayor estabilidad en el cambio?** Sólo hacemos esta pregunta para evidenciar la vaguedad del enunciado y su ilicitud para constituir elemento de la base normativa de la sanción tributaria. Pareciera que **“mayor valor”** significa la moneda que ofrezca la equivalencia más alta al momento de la conversión. Lo que evidencia el propósito adicional de hacer más ventajosa la traducción de valor.

En todo caso, esta pretendida dolarización *ex* artículos 91 y 92<sup>115</sup> constituye una antinomia frontal al artículo 146 del mismo COT de 2020 que ordena el uso del bolívar como moneda obligatoria para la representación y pago de la obligación tributaria y sus accesorios, como materia de exclusiva reserva legal, en concordancia con el artículo 3, que prohíbe la deslegalización de los elementos esenciales a la obligación tributaria y sus accesorios.

Por supuesto, también se trata de una deslegalización prohibida de la sanción tributaria, al fijarla en función de una fórmula indeterminada según **“...el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el BCV cotización de mayor valor ...”**. Una situación de indeterminación normativa en franca violación de la taxatividad penal, la prohibición de retroactividad, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de proporcionalidad.

Finalmente, desvirtúa la garantía de certeza respecto de la medida de la pena a este fin y expone al sujeto pasivo de la sanción a la indeterminación de valor que supone la variación **“...el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el BCV...”** entre el momento de la comisión de la infracción y el pago definitivo.

<sup>114</sup> <http://www.bcv.org.ve/estadisticas/otras-monedas>. Contiene una lista de 35 monedas.

<sup>115</sup> El equivalente en la reforma de la Ley Orgánica de Aduanas: Artículo 159. “Cuando las multas establecidas en este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley se refieran al valor en aduana de las mercancías, se convertirán al equivalente del tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela que corresponda al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán en bolívares utilizando el tipo de cambio oficial que estuviere vigente en el momento del pago. En caso de que no se pudiera determinar el momento de la comisión del ilícito, se tomará en cuenta el momento en que la Administración Aduanera tuvo conocimiento del mismo.”

Ahora bien, ¿por qué el régimen mantiene el ajuste de la UT (en bolívares) y sin embargo dolarizó las sanciones?

Primero, porque el régimen no puede deshacerse del bolívar por razones económicas, políticas y jurídicas. Ante todo, porque como explica Leonardo Vera Azaf<sup>116</sup> “... **eliminar el bolívar no es opción para el gobierno [...], pues la miseria se [...] reparte en salarios y pensiones, a 7 millones y medio de empleados públicos y pensionados, sólo puede hacerse en bolívares (que es lo que produce). El pago en petros es una opción que sólo tiene viabilidad mientras haya convertibilidad con el bolívar, pues con el dólar resultó en un pronosticado fracaso**”. A ello se añade la rigidez constitucional y legal que obliga a utilizar el bolívar como unidad de cuenta y presentación obligatoria de la información económica<sup>117</sup>.

Segundo, porque con esta ambigüedad el régimen puede (i) manejar a su antojo el valor de la UT, subestimándola a conveniencia, con el fin de aumentar la presión fiscal a discreción, (ii) garantizarse un poder adquisitivo “**actualizado**” para un ingreso por las sanciones vinculado al valor de una divisa estable, a la par que (iii) mantiene una política de intimidación y control social sobre los contribuyentes, en el contexto de una gestión recaudatoria sin debido proceso.

## II. NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTO DE AJUSTE DE LA UT

### 1. *La situación en el COT 2014*

El enunciado del artículo 131(15) del COT de 2014, determina una competencia estrictamente reglada al respecto, que circunscribe la facultad correspondiente a “**reajustar (rectificus: reexpresar) la UT...sobre la base de la variación producida en el INPC del año anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela...**”. Así lo confirma concurrentemente el enunciado del párrafo tercero del artículo 3 *eiusdem*, al establecer las condiciones del reajuste de valor de la UT como “**...una determinación objetiva y de simple aplicación aritmética**”.

La claridad del texto legal es notoria y no deja campo a la duda. Nada puede ni debe añadir la Administración Tributaria a la reexpresión de la UT, que no sea la simple constatación de la variación del INPC del periodo y traducir dicho ajuste en términos de la UT, para comunicarlo en la forma y tiempo establecidos por el mismo artículo 131(15), esto es, (i) dentro de los 15 primeros días del mes de febrero de cada año y (ii) conforme a la opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, la cual debe producirse también dentro de los 15 días continuos siguientes de solicitada. La eficacia temporal de la publicación debe retrotraerse a la fecha del cierre del periodo al que se refiere el ajuste y no desde la fecha de la publicación o exteriorización del ajuste de la UT, pues como hemos dicho, solo se trata de una declaración de certeza sobre el cambio de valor y jamás de una determinación con efectos constitutivos.

<sup>116</sup> Cfr. Vera Azaf, Leonardo, ¿Hacia dónde avanza el desorden monetario venezolano?, en <https://ancevenezuela.org.ve/hacia-donde-avanza-el-desorden-monetario-venezolano/>

<sup>117</sup> Artículo 129 de la LBCV: “En la contabilidad de las oficinas, públicas o privadas y en los libros cuyo empleo es obligatorio, de acuerdo con el código de Comercio, los valores se expresarán en bolívares. No obstante, pueden asentarse operaciones de intercambio internacional contratadas en monedas extranjeras, cuya mención puede hacerse, aunque llevando a la contabilidad del respectivo contravalor en bolívares. Igualmente, pueden llevarse libros auxiliares para la misma clase de operaciones, con indicaciones y asientos en moneda extranjeras”

De otro lado, la invocada opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional constituye la típica forma de control del parlamento sobre la Administración Tributaria. Por su naturaleza solo podría confirmar la corrección del ajuste efectuado por la Administración, según el estándar metodológico establecido, condicionado la validez del ajuste a las proporciones objetivas que resulten de la variación del INPC.

Pero tampoco puede añadir valor distinto a esa circunstancia objetiva. Por eso, si la Administración Pública el ajuste de la UT sin seguir el procedimiento legalmente establecido, en nada compromete la validez de este, en la medida que se corresponda con la variación real del INPC para el periodo correspondiente al año de que se trate. Se tratará de una irregularidad no invalidante. El problema se presenta si la Administración Tributaria publica un ajuste no consistente con la variación del INPC correspondiente al periodo de medición o lo hace sin contar con la autorización de la Asamblea Nacional.

La doctrina califica la naturaleza de la opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional como un acto complejo<sup>118</sup>. Se trata de un “acto de colaboración” entre poderes para cumplir los fines comunes del Estado<sup>119</sup>. Su objetivo garantizar la corrección del ajuste será en la medida real de cambio del INPC y evitar que la determinación de la UT sea una decisión unilateral de la Administración Tributaria. Se trata de una expresión del control político de la Asamblea Nacional sobre la administración pública y de una garantía del derecho de participación de la ciudadanía (indirectamente) en el proceso de gestión pública

En este orden de ideas, si la Administración Tributaria no reconoce el ajuste anual de la UT, según la variación del INPC, sino que, por el contrario, refleja un monto mucho menor a la inflación real, sencillamente desnaturaliza -entre otras cosas- la *intensidad* con la que el legislador pretendió gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva, frustrando el uso de la UT como un mecanismo homogéneo de corrección monetaria por efectos de la inflación.

Se insiste en que la competencia de la Administración Tributaria a este respecto es estrictamente reglada. Su actuación se resuelve en un acto de mera constatación, en un acto de certeza de carácter complejo que lo supedita a elementos externos no valorativos, ni de oportunidad, ni de discrecionalidad<sup>120</sup>.

En definitiva, la intervención de la Asamblea Nacional es una expresión de la garantía del derecho de participación ciudadano, control político, transparencia y responsabilidad de la administración pública previsto en los artículos 62, 141 y 187(3) de la Constitución.

---

<sup>118</sup> Vid., Weffe Hernández, Carlos, “Inflación, Derecho Tributario y control parlamentario. El ajuste de la Unidad Tributario como acto administrativo complejo”, en *Revista de la Facultad de Ciencias jurídicas y Políticas de la Universidad Monteávila*, No. 16, abril 2020, Derecho y Sociedad, Caracas.

<sup>119</sup> Artículo 136 Constitucional.

<sup>120</sup> La solución que establecida *ex* artículos 3 y 131 (15) del Código Orgánico Tributario, en nada depende de criterios internos de la Administración Tributaria, al no aparejar margen alguno de apreciación y discrecionalidad técnica por parte de la misma, de allí que los criterios políticos preferentes que se están empleando para fijar la UT en los últimos años constituyen una apariencia de legalidad absolutamente ilegítima, al pretender preterir la aplicación de normas taxativas, regladas y objetivas y desconocer las cifras oficiales de inflación, por no hacer la debida conjunción o subsumción que significa el reajuste sobre la variación producida del INPC.

## 2. *La situación en el COT 2020*

La desdemocratización y la deslegalización de la UT se patentiza en el Decreto Presidencial N° 3.239, de fecha 9 de enero de 2018<sup>121</sup>, por el que se declaró el *Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio Nacional*. Se estableció como una medida excepcional “...Facultar a la Administración Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria (U.T.), con base a los análisis técnicos que correspondan, cuando el órgano competente que autorice se encuentre inhabilitado legal o judicialmente para hacerlo”.<sup>122</sup>

Como expresamos anteriormente, de esta forma se contrarió el artículo 131 (15) del COT de 2014 que ordena a la Administración Tributaria reajustar la UT sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) fijado por el BCV, del año inmediatamente anterior. Para más degradación se deslegalizó inconstitucional e ilegalmente en la Administración Tributaria la fijación del valor de la UT al margen del control de la Asamblea Nacional y de su fundamentación en información técnica idónea sobre la inflación acumulada.

La desdemocratización y la deslegalización de la UT se radicalizó con la reforma del artículo 131(15) del COT de 2020. Este texto (i) excluye el control de la Asamblea Nacional y sometiéndola alternativamente a la autorización del Presidente de la República e (ii) independizando la corrección de la referencia al INPC.

Excluir el control político de la Asamblea Nacional en el procedimiento de ajuste de al UT como ocurrió en el COT 2020, implica una violación del derecho de participación del ciudadano en un asunto del control de la gestión pública, que menoscaba su desarrollo individual y colectivo, interfiere la obligada transparencia y responsabilidad de la función pública e impide el control sobre la Administración Pública que ejerce la Asamblea Nacional.

Pero lo peor hace depender el ajuste de la “autorización del presidente de la República”, lo cual solo confirma el propósito hegemónico de la reforma y su propósito de concentrar el poder en el circuito cerrado del ejecutivo nacional.

---

<sup>121</sup> *Gaceta Oficial* No. 6.356 de fecha 9 de enero de 2018

<sup>122</sup> Conviene citar el texto del pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas de Fecha 9 de marzo de 2021, que desmiente el argumento de la guerra económica y ubica las razones de la crisis económica en las políticas económicas equivocadas del gobierno, identificadas como socialismo del siglo XXI. “... Las razones de esta tragedia están en las equivocadas políticas, derivadas del modelo político-ideológico del Socialismo del Siglo XXI y no en las sanciones económicas aplicadas por el gobierno de los Estados Unidos, como alegan quienes ejercen el gobierno. Es necesario aclarar que el año en que fueron introducidas sanciones financieras a la República y a PdVSA (2017), el Estado venezolano se vio imposibilitado de pagar su deuda internacional (default) aislándose, por su cuenta, de los mercados financieros mundiales. Asimismo, para el momento de entrar en vigor las sanciones petroleras (21-01-2019), la producción de crudos había caído a apenas la tercera parte de la de 2013. Si bien puede decirse que esas sanciones acentuaron ese declive –hoy se produce apenas el 16%--, es evidente que la destrucción de la capacidad productiva de la industria petrolera ya había ocurrido. Las sanciones personales, por su parte, no son contra Venezuela, si no a funcionarios imputados de haber violado derechos humanos y/o incurrido en corruptelas. Por tanto, no tienen repercusiones económicas.”. *Cfr.* <https://ancevenezuela.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/20210309-PronunciamientoANCE.pdf>

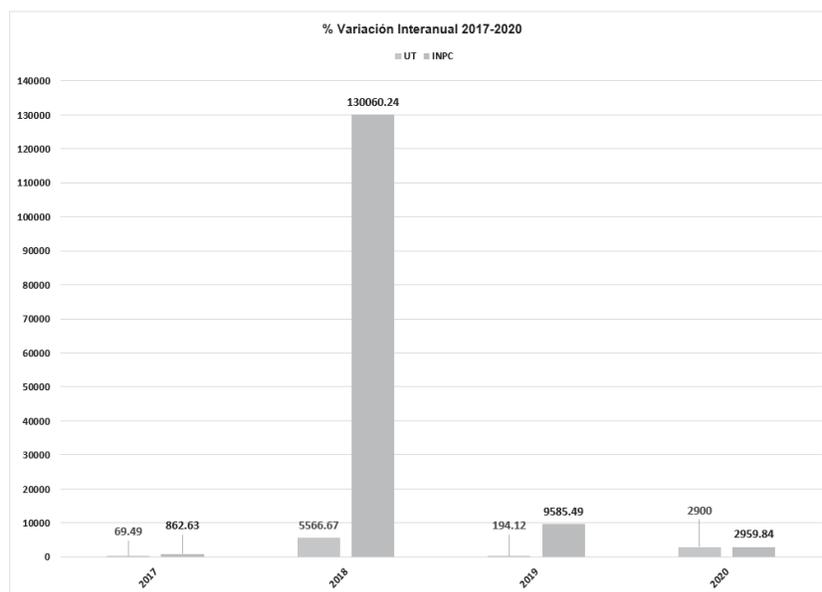
En suma, la exclusión del control de la Asamblea Nacional en el procedimiento del ajuste de la UT es una medida más de concentración del poder del Ejecutivo, desdemocratizando su determinación, todo ello para degradarlo en un medio irresponsable al servicio de la improvisación, la discrecionalidad y la arbitrariedad que lo hace absolutamente inútil.

Pero lo más arbitrario es desconectar el ajuste de la UT del parámetro de variación de la INPC. Esta es una torpe mutación que degrada la corrección a un medio subjetivo contrario a la esencia técnica de la UT que prescribe el mismo artículo 3 del COT 2020, esto es, deja de ser un ajuste objetivo, determinable, predecible de corrección para convertirse un subterfugio al servicio de la discreción de la Administración Tributaria y con ello de la improvisación. Esta antinomia infringe el principio mismo que define la función de la UT, la deslegaliza y la hace inútil, ilegal e inaplicable.

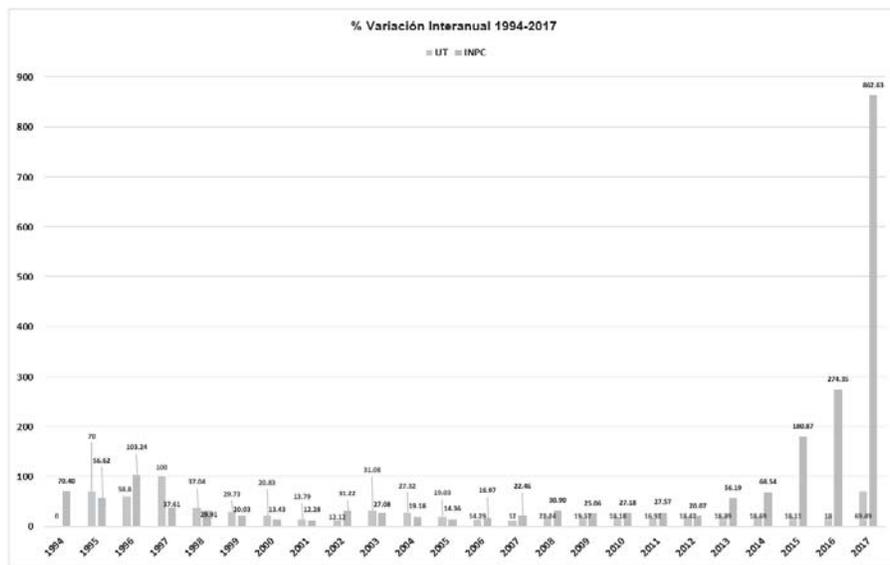
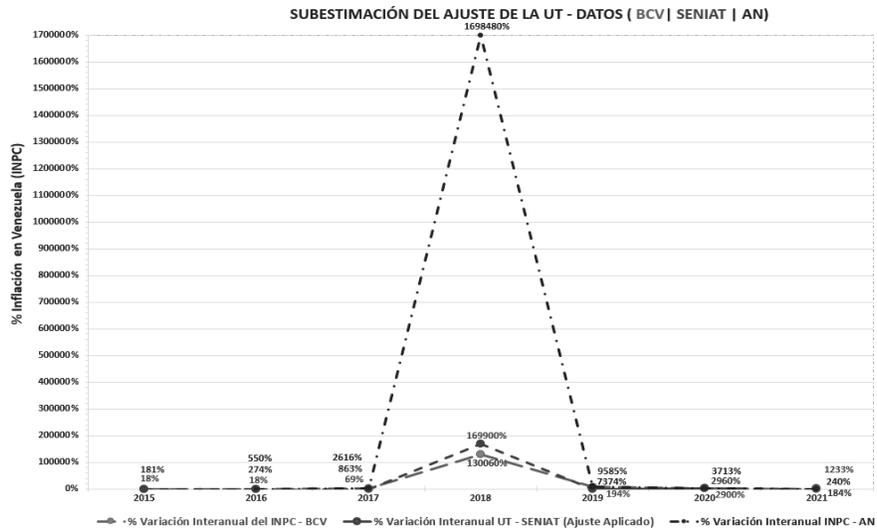
### 3. La subestimación del ajuste de la UT como un vicio de abuso de poder

Como expusimos en otra oportunidad, la situación de ajuste incompleto de la UT por la Administración Tributaria constituye, lisamente, una protuberante situación de **abuso de poder**, al incumplir las condiciones del ajuste establecidas normativa y técnicamente como necesarias.

En el gráfico que sigue ilustramos la convicción sobre la manipulación y distorsión por la subestimación del ajuste de la UT por la Administración Tributaria, particularmente desde 2006, según la variación declarada del INPC por el BCV.



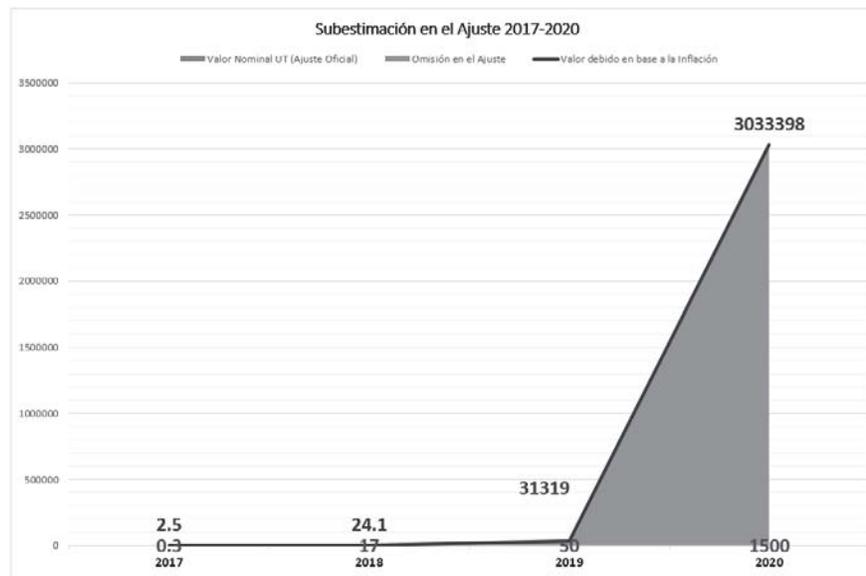
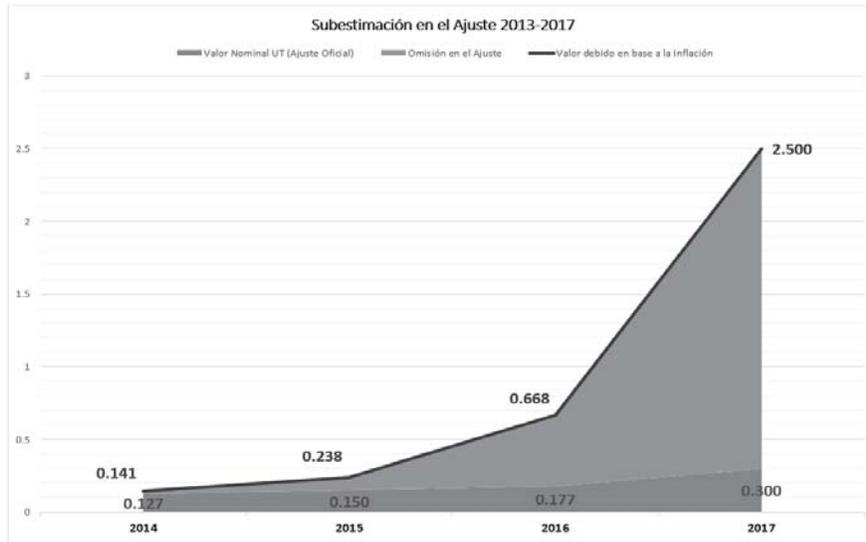
En el cuadro que sigue continuamos la serie desde el año 2017 hasta 2020 comparando índices de inflación reportados por el BCV y contrastándolo con la subestimación del ajuste de la UT por la Administración Tributaria.



A título de ejemplo, el aumento de la inflación fue de 56, 68 y 180 %, para los años 2013, 2014 y 2015, respectivamente, mientras que el ajuste de la UT para esos mismos años, fue acomodaticiamente del 18% cada año<sup>123</sup>.

<sup>123</sup> De 1994 a 2007 se utilizó como referencia el Índice de Precios al consumidor del Área Metropolitana de Caracas. Fuente: <http://www.bcv.org.ve/c2/indicadores.asp>. Entrada en Vigencia del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

En particular, en el año de 2016 el ajuste de la UT equivale a 177 Bs, cuando su valor real debió estar en 670 Bs, esto es, una subestimación del 78%.



Como hemos referido con anterioridad, en períodos de inflación, la renta nominal aumenta en mayor medida y rapidez que la renta real. La interacción de esta realidad con la rigidez de la estructura legal del impuesto aumentará la carga impositiva media para todos los

niveles de renta.<sup>124</sup> Los contribuyentes con niveles muy diferentes de ingreso antes no gravados, pueden ahora verse sometidos al impuesto, sin que en la realidad hayan aumentado sus ingresos reales. Igual sucede con los contribuyentes antes gravados que lo serán a tipos impositivos superiores (*creeping effect*). En palabras resumidas, los contribuyentes se ven empujados hacia arriba en una escala progresiva y en consecuencia, sometidos a una carga impositiva superior. De modo que, al aumentar la renta nominal del contribuyente, éstos son desplazados a tramos superiores de imposición.<sup>125</sup>

En resumen, la ilegal e inconstitucional subestimación de los ajustes de los tramos nominales de renta por causa de la inflación, se convierte en una forma subrepticia de sobreimposición a la renta.

### III. LA MANIPULACIÓN DE LA CORRECCIÓN MONETARIA EN MATERIA SANCIONATORIA

1. *Desnaturalización de la corrección monetaria sancionatoria: Violación de los principios de taxatividad penal, prohibición de retroactividad, tutela judicial efectiva y proporcionalidad*

El absurdo de la situación de retraso y subestimación del ajuste de la UT contrasta radicalmente con la pretensión de cifrar el valor de las multas en función del valor de la UT al momento del pago de aquellas<sup>126</sup>, *ex* artículo 92 del COT 2014, y no en aquel en que se cometió la infracción. Esto es igualmente válido para el caso de la dolarización de las sanciones tributarias *ex* artículos 91 y 92 del COT 2020 o con el pretendido uso del Petro como unidad de cuenta.

En efecto, el legislador deslealmente difiere la aplicación de la UT para medir la capacidad económica del contribuyente en perjuicio de éste y, a su vez, pretende el cobro de sanciones tributarias en base al valor actualizado de la UT o del dólar al momento del pago. Semejante *desproporción* sólo demuestra la desviación de la finalidad institucional de la UT, de la dolarización de las sanciones y la manipulación de su uso con propósitos ventajistas, discriminatorios y ajenos a su racionalidad técnica en contra del contribuyente.

***Esta es una situación que ha sufrido una deplorable involución institucional.***

En los comienzos de la UT con el COT de 1994 la Administración Tributaria<sup>127</sup> opinó con corrección que, cuando se trata de sanciones, el propósito de la UT es medir el valor actualizado de la sanción al momento de la comisión de la infracción, y no al momento del pago. Es más, la opinión citada señala que tales consecuencias son exigencias de la **“...objetividad normativa, certeza en la determinación de las conductas infractoras y aplicación irretroactiva de las normas, resultan de la proyección al campo del derecho administrativo sancionador de los principios garantizadores propios del orden penal, que imponen restricciones a las potestades sancionadoras de la administración”**.

<sup>124</sup> *Cfr.* Tanzi, Vito, *Inflación e impuesto sobre la renta <una perspectiva internacional>*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982, p. 36.

<sup>125</sup> *Cfr.* Petrei, Amalio Humberto “Inflation Adjustment schemes under personal income tax”, en *Staff Papers*, Volume XXII No 2, Julio 1975, International Monetary Fund, Washington, p. 539.

<sup>126</sup> Artículo 94, parágrafo primero del COT de 2001.

<sup>127</sup> Opinión emanada de la gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanero y Tributario, en el caso *Víctor Figueroa Lara*, en Oficio No. HGJT-200-90 de fecha 4 de mayo de 1998.

Congruentemente, el Código Procesal Penal de 2001 (COPP) en su artículo 548 dispuso que las multas allí reguladas, se “...**calcularán con base al valor de la UT vigente en la fecha en que se cometió el hecho que origine la sanción**”<sup>128</sup>.

Esta situación no podía ser de otra manera. Lo contrario equivaldría a la violación del principio de taxatividad como expresión del deber constitucional de tipicidad penal<sup>129</sup> y la prohibición de aplicación retroactiva de una unidad de valor que no estaba vigente al momento de la comisión del ilícito<sup>130</sup>.

En efecto, si el mecanismo de la UT busca mantener el poder adquisitivo de la expresión legislativa en el tiempo, el valor a tomar en cuenta es el vigente en el momento de la comisión del ilícito, en expresión de las exigencias de tipicidad de la sanción<sup>131</sup>. Aplicar el valor de la UT al tiempo de la determinación de la sanción o del pago respectivo, desvirtúa la garantía de certeza respecto de la medida de la pena a este fin y expone al sujeto pasivo de la sanción a la indeterminación de valor que supone la variación de la UT entre el momento de la comisión de la infracción y el pago definitivo.

Lo propio cabe hoy reprochar a la pretendida “**dolarización**” o corrección de las sanciones según la cotización de “...**el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el BCV**” o a nivel municipal con el uso de Petro como unidad de cuenta de la obligación tributaria y sus accesorios.

## 2. *Involución legislativa y jurisprudencial sobre el criterio de valoración de sanciones denominadas en UT*

### A. *El caso Mantenimiento Quijada, C.A.*

La anterior línea de argumentación fue acogida en las primeras decisiones judiciales para señalar que, conforme al COT reformado en el año 1994 la valoración de la sanción denominada en UT, debía hacerse según la vigente al tiempo de la comisión de la infracción. Así se pronunció la Sala Político Administrativa en el caso *Mantenimiento Quijada, C.A.*<sup>132</sup>

<sup>128</sup> *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 5.930 del 4 de septiembre de 2009. En la reforma del COPP de 2012 (*Gaceta Oficial* N° 6.078 del 15 de junio de 2012), dicha disposición fue suprimida, dejando en incertidumbre cuál sería el valor de la UT aplicable a las multas. No obstante, en virtud de los principios constitucionales y penales de irretroactividad y de trato más favorable al reo, se debe seguir atendiendo al valor de la UT vigente en la fecha en que se cometió el hecho que origine la sanción (artículo 24 Constitucional), en obsequio de las nociones más elementales de seguridad jurídica.

<sup>129</sup> *Cfr.* Zaffaroni, Eugenio, Alagia, Alejandro, y Slokar, Alejandro, *Derecho Penal* (parte general), Ediar, Buenos Aires 2000, p. 110

<sup>130</sup> *Cfr.* Weffe H., Carlos E., "Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001", en *Revista de Derecho Tributario* No. 95, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 101. Más actual su publicación sobre el tema de la corrección monetaria de las sanciones tributarias, "Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones de valor>", Trabajo inédito de investigación para su incorporación como miembro corresponsal por Venezuela en la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México D.F. 2015

<sup>131</sup> *Vid.* Zornoza Pérez, Juan, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias <Los principios constitucionales del derecho sancionador>*, Estudios de derecho financiero y tributario, Civitas, Madrid 1992, p. 91.

<sup>132</sup> Sentencia N° 02178 de fecha 17 de noviembre de 2004, caso *Mantenimiento Quijada, C.A. vs. República de Venezuela*, "Ante tales circunstancias, considera esta Sala que la intención del legis-

**“(…), la Sala considera que, en el presente caso, la aplicación de las multas a la contribuyente fue realizada de manera ilegal, ya que el valor que debió tomar para la imposición de la misma atendiendo a la norma dispuesta en el artículo 104 del Código Orgánico Tributario de 1994, era el valor vigente de la unidad tributaria para el momento en que se cometió la infracción, (…)”.**

El anterior criterio jurisprudencial fue desvirtuado inconstitucionalmente en la reforma del COT de 2001, al recoger positivamente la postura según la cual, en el caso de sanciones que se expresen en UT, el valor correspondiente es aquel vigente a la fecha del pago de la multa y no el de la comisión de la infracción. Así lo confirma la dicción del artículo 94, parágrafo primero (hoy artículo 91 del COT 2014): **“Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en Unidades Tributarias (U.T), se utilizará el valor de la Unidad Tributaria que estuviere vigente para el momento del pago”.**

Del mismo modo, en la reforma del 2001 se introdujo el abyecto e inconstitucional Parágrafo Segundo del artículo 94<sup>133</sup> (hoy artículo 92 del COT 2014), que recoge la regla según la cual **“...las multas expresadas en términos porcentuales deberán convertirse al equivalente en Unidades Tributarias correspondientes al momento de la comisión del ilícito, y posteriormente, se ajustarán utilizando el valor de la UT vigente para la oportunidad del pago”.**

---

lados de 1994 era aplicar el valor de la unidad tributaria para el momento en que se cometió la infracción. Lo anterior podría inferirse del contenido de la norma contenida(sic) en el artículo 90 del precitado Código, la cual impone para los casos de sanciones relacionadas con el valor de las mercancías y objetos en infracción, la obligación de tomar en cuenta el valor de mercado al día en que se cometió la infracción. Concatenado el mandato de la norma supra referida puede concluirse ante la falta de previsión expresa, que en aquellos casos en que las multas establecidas en el Código de 1994 estén expresadas en unidades tributarias, deberá utilizarse el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se cometió la infracción”. Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/02179-171104-1999-16174.HTM>

Sin embargo, años antes en otro caso, la misma Sala Político-Administrativa, se había pronunciado de forma inconsistente con el criterio anteriormente comentado, afirmando que, la valoración de una multa por un ilícito aeronáutico denominada en UT, debía ser según la vigente a la fecha de la emisión de la resolución de la sanción. No se refirió al momento de la comisión de la infracción ni a la fecha del pago. Así se pronunció en el caso *Aserca Airlines, C.A vs. Dirección General Sectorial de Transporte Aéreo* “En el mismo orden de ideas y en cuanto a lo indicado por la apoderada judicial de la recurrente, referente a que no se señala en el acto impugnado cual es el monto en bolívares de cada unidad tributaria, observa esta Sala, que la Resolución número 004, contentiva de las multas, fue dictada el 28 de febrero de 2000, siendo esta fecha, la que debe tomarse en cuenta a los fines de determinar el valor de la unidad tributaria aplicable, toda vez que fue en ese momento cuando la Administración determinó que efectivamente la sociedad mercantil Aserca Airlines, C.A. había cometido una infracción, al haber vulnerado las normas de la Ley de Aviación Civil y resultaba procedente la aplicación de una sanción”. Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 3 de octubre de 2002, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafa Paolini, caso *Aserca Airlines vs. República De Venezuela (Ministerio de Transporte y Comunicaciones)*, consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/012020310020928.HTML>

<sup>133</sup> Artículo 94: “Las sanciones aplicables son: (...) parágrafo segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente de Unidades Tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.”

B. *El caso The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*

Bajo el pretexto del cambio legislativo antes descrito, en el caso *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*<sup>134</sup>, la Sala Político Administrativa cambió de criterio señalando que, “...a los efectos de considerar cuál es la Unidad Tributaria aplicable para la fijación del monto de la sanción de multa con las infracciones cometidas bajo la vigencia del Código Tributario de 2001, ha expresado que debe tomarse en cuenta la fecha de emisión del acto administrativo, pues es ése el momento cuando la Administración Tributaria determina -previo procedimiento- la comisión de la infracción que consecuentemente origina la aplicación de la sanción respectiva”.

Adicionalmente, matizó la solución jurídica anterior, señalando que, en aquellos casos en que el sujeto pasivo (i) pague de manera extemporánea y (ii) en forma voluntaria el tributo omitido, el cálculo de la sanción por multa deberá hacerse tomando en cuenta “la Unidad Tributaria vigente para el momento en que realizó el pago de la obligación principal”, esto es, la multa deberá valorarse utilizando la UT vigente para el momento en que se realizó el pago extemporáneo y voluntario del tributo omitido. Al respecto, la Sala justificó que: “...la tardanza que pueda ocurrir por parte del organismo recaudador en la emisión de las planillas de liquidación respectiva no debe ser imputada al contribuyente, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador, habida cuenta que el pago a que hace referencia el legislador debe ser considerado como el momento del pago de la obligación tributaria principal, cuya falta de cumplimiento genera el hecho sancionador. Así se declara”. Dicho criterio jurisprudencial fue repetido reiteradamente en diversas sentencias de la Sala Político-Administrativa<sup>135</sup>.

Por consiguiente, la sentencia en referencia (i) mantuvo el criterio jurisprudencial imperante a esa fecha, que establecía que, en aquellos casos en que el contribuyente no pague de manera voluntaria el tributo omitido, éste deberá pagar la multa correspondiente calculada con la UT vigente para la oportunidad de la emisión del acto sancionador. No obstante, (ii) establece una excepción en aquellos casos en que el contribuyente pague de manera extemporánea pero voluntaria el tributo omitido, deberá y podrá cumplir con la multa correspondiente calculada con la UT vigente para el momento en que se realizó el pago (extemporáneo) de la obligación principal.

<sup>134</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 12 de noviembre de 2008, con ponencia de la Magistrado Evelyn Marrero Ortiz caso *The Walt Disney Company Venezuela, S.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)* consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01426-121108-2008-2006-1847.HTML>.

<sup>135</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 12 de diciembre de 2012, con ponencia de la Magistrado Mónica Misticchio Tortorella caso *Statoilhydro Orinoco, S.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)* consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01523-121212-2012-2012-1470.html>;

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 22 de mayo de 2012, con ponencia de la Magistrado Mónica Misticchio Tortorella caso *Bayer, S.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)* consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00536-22512-2012-2009-0849.HTML>; y

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 21 de marzo de 2012, con ponencia de la Magistrado Yolanda Jaimes Guerrero caso *Distribuidora y Perfumería Dulcinea, C.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)* consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00222-21312-2012-2011-1098.HTML>.

C. *El caso Tamayo & CIA, S.A*

Posteriormente, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia replanteó el sentido del Parágrafo Segundo del artículo 94 del COT de 2001 (actual artículo 92 del COT de 2014). Como consecuencia, el Alto Tribunal revocó el criterio establecido en el caso *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*, únicamente en lo que respecta al supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido. Así lo decidió en el caso *Tamayo & CIA, S.A.*<sup>136</sup>

En tal sentido, la Sala señaló que la multa correspondiente deberá calcularse y pagarse en función del valor de la UT que estuviere vigente para el momento del pago contra el instrumento de liquidación, y no la del momento en que se pague de manera extemporánea y voluntaria la obligación principal. Este cambio de posición interpretativa se justificó bajo el argumento de que **“...si el valor de la sanción se mantuviese intacto para el momento en el que se produjo el ilícito, o bien cuando se pagó de manera extemporánea y de forma voluntaria el tributo omitido, la multa iría perdiendo todo su efecto disuasivo...”**. Así las cosas, concluye señalando que, **“...[p]or tal motivo, no es posible aplicar a los fines del pago de la sanción, la Unidad Tributaria vigente al momento que la Administración fiscaliza y/o verifica y detecta el ilícito, ni tampoco la que esté vigente para cuando el sujeto pasivo pague la obligación principal (enteramiento tardío), sino la del pago de la respectiva multa, tomando en cuenta que lo pretendido es que la sanción no pierda su valor con el transcurso del tiempo (...)”**<sup>137</sup>.

En suma, en criterio de la Sala Político-Administrativa la valoración de las sanciones denominadas en UT, debe efectuarse según el valor a la fecha del pago respectivo, y no el de (i) la comisión del ilícito, (ii) la determinación de la comisión del mismo, (iii) ni siquiera en caso de un pago voluntario y extemporáneo. Las razones (los pretextos) que justifican esa acomodaticia posición son: (i) evitar la pérdida del efecto disuasivo de la multa y (ii) evitar la pérdida del poder adquisitivo del valor original y real de la sanción.

a. *El pretexto de “evitar la pérdida de valor original de la sanción”*

Es incorrecto predicar que, la falta de ajuste de la UT a la fecha del pago de la sanción implicaría **“...una pérdida de valor original de la sanción”**. Este argumento constituye una afirmación vaga y encierra una generalización apresurada, pues no precisa desde donde y hasta donde se ajusta la sanción denominada en UT, esto es, oculta lo que debe y no debe ajustarse en materia de sanciones en atención a la técnica de la corrección monetaria y las garantías que presiden la creación y aplicación de sanciones.

<sup>136</sup> Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 4 de junio de 2014, con ponencia del Magistrado Emilio Ramos González, caso *Tamayo & CIA, S.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, publicada en *Gaceta Oficial* No. 40.468 de fecha 5 de agosto de 2014, consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/165176-00815-4614-2014-2012-1813.HTML>.

<sup>137</sup> Adicionalmente la Sala señaló que: “Declarado lo anterior, esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia No. 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*, únicamente en lo que respecta al supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido. A tal efecto, el nuevo criterio se aplicará a los casos futuros, es decir, aquellos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo en la *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela, cuyos incumplimientos se hayan verificado bajo la vigencia de la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001”.

Primero, lo que debe y puede ajustarse es el valor original de la sanción expresada en UT, al momento de la comisión del ilícito. Este es el único momento en que se conoce y puede determinarse con certeza el valor de la sanción y por lo tanto sus consecuencias previsibles. El conocimiento previo se reduce al contenido *in obligationem* de la obligación pecuniaria por la multa, no al contenido material *in solutionem* de la misma, pues su conocimiento previo a la comisión del ilícito fiscal imposible<sup>138</sup>. Es contrario a la legalidad penal, ajustar la sanción sea al momento del pago voluntario o previa determinación de la Administración, pues se trata de momentos *ex post facto* desconocidos en el tiempo. Un ajuste en estas circunstancias constituye una situación incierta que implica una corrección indeterminada.

Cualquier ajuste posterior desvirtúa la actualización de la sanción, implica la aplicación retroactiva de un valor que no representaba el valor real de la UT al momento de la infracción y la convierte en un mecanismo indemnizatorio reñido con el mismo propósito sancionatorio (sea represivo o disuasivo) de la multa, aparte de un obstáculo al ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva como evidenciaremos más adelante.

Con razón hay quienes anotan que esta desviación técnica impide **“...el conocimiento previo, cierto y preciso de las consecuencias punitivas derivadas del eventual incumplimiento de las normas tributarias formales o materiales, lo cual vulnera las exigencias de la legalidad penal al configurar a la norma penal fiscal como una ley penal en blanco <<al revés>>”**, a la vez que, ha pasado a desnaturalizar la condición de la obligación tributaria de una típica obligación pecuniaria, regida por el principio nominalístico, **“...a ser una obligación <<de valor>>”**, esto es, como si se tratara de una **“prestación de valor”**<sup>139</sup>.

Segundo, el pretexto de la **“pérdida de valor original de la sanción”**, contrasta radicalmente, en igualdad de condiciones, con la justificación dada por la misma Sala<sup>140</sup>, para negar correctamente (no permitir) el ajuste de los saldos monetarios variables o no fijos de la estructura de la base imponible o de la cuota a pagar, bajo el pretexto de que tal ajuste no era consistente con la finalidad técnica de la corrección monetaria de la UT, ni estaba expresamente permitido por la Ley. Más aun, es inconsistente con la *praxis* que subestima el ajuste y posterga la aplicación de la UT en el tiempo. Si de lo que se trata es de **“...evitar la pérdida del poder adquisitivo del valor original y real de la sanción”**, con igual razón se debería **“...evitar la pérdida del poder adquisitivo del valor original y real [del desgravamen único, de los tramos de renta, de cualquier saldo monetario expresados en UT, etc]”**.

En palabras resumidas, el legislador deslealmente difiere la aplicación de la UT para medir la capacidad económica del contribuyente en perjuicio de éste, pero a su vez, pretende el cobro de sanciones tributarias en base al valor actualizado de la UT al momento del pago.

<sup>138</sup> Cfr. Weffe E., Carlos H., “Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones de valor>”, Trabajo inédito de investigación para su incorporación a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México D.F. 2015, p. 32.

<sup>139</sup> Cfr., Weffe, Carlos, “Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones de valor>”, Trabajo inédito de investigación para su incorporación a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México D.F. 2015, p. 14.

<sup>140</sup> Cfr. Sentencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 16 de abril de 2008, con ponencia de la Magistrado Evelyn Marrero Ortíz, caso *Corporación Agroindustrial Corina C.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Abril/00443-16408-2008-2006-0137.html>.

Esa falta de consistencia evidencia un despropósito en el uso (o abuso) de la UT para la corrección de las multas y su perversión autoritaria como expresión de un derecho sancionatorio máximo.

Tercero, en el caso del pago extemporáneo y voluntario de tributos, no tiene sentido ajustar la multa al valor de la UT a la fecha posterior de la determinación de la infracción, por la sencilla razón de que ya la obligación tributaria principal se habría extinguido. Elementales razones de proporcionalidad previenen la punición de una conducta perjudicial a un bien jurídico que en todo caso ha sido superado o satisfecho. Se hace evidente la innecesidad de un castigo mayor, “...produciendo un mal mayor que el que se ha querido prevenir”<sup>141</sup>.

b. *El pretexto de “evitar la pérdida del efecto disuasivo de la multa”*

Nadie duda que, en el contexto de la racionalidad penal, la pena cumple finalidades retributivas y también preventivas o disuasivas, para la protección de bienes jurídicos. En ningún caso la pena cumple una finalidad indemnizatoria, de reparación de un daño, sino de retribución aflictiva, con fines preventivos o represivos. En el caso de la multa, la ablación parcial del patrimonio del culpable como consecuencia de la comisión de un ilícito.

Pero que la finalidad de la pena pueda ser preventiva o disuasiva, no justifica ni se asegura con la incerteza o la indeterminación de su valor. La creación de una multa de cuantía incierta por indeterminada es un sinsentido que, la desnaturaliza inconstitucionalmente y la convierte en un medio arbitrario que depende de la voluntad del aplicador, esto es, *lex incerta*<sup>142</sup>. Por eso, *el pretexto de la finalidad disuasiva de la multa indeterminada solo encubre el despropósito de la aplicación arbitraria de la misma*.

Como señala acertadamente Weffe, citando la autorizada opinión de Roxin: “**hay que considerar como inconstitucional un marco penal que sea ilimitado. [...] es inadmisibles la previsión típica de una pena de multa de cuantía indeterminada, dado que una sanción así se mueve entre el simple recordatorio y la total destrucción de la existencia económica, no proporciona una garantía suficiente frente a la arbitrariedad**”<sup>143</sup>.

D. *La perversión por la indeterminación de la multa cifrada según la UT vigente al momento del pago*

El ejemplo que sigue contribuye a esclarecer el asunto y evidenciar los efectos desproporcionados del criterio sentado en el caso *Tamayo & CIA*, en la interpretación de los artículos 92 del COT de 2014

Imaginemos un contribuyente que omite el enteramiento de una retención en materia de IVA, correspondiente a la primera quincena del mes de mayo de 2004. A esa fecha, el valor de la UT es de Bs. 24.700, expresados hoy en día en Bs. F. 24,70. El 6 de julio de 2006, el mismo contribuyente entera de manera extemporánea y voluntariamente el tributo omitido en el mes de mayo 2004. Al momento del enteramiento, el valor de la UT era de Bs. 33.600,

<sup>141</sup> Cfr. Lopera Mesa, Gloria Patricia, *El principio de proporcionalidad y ley penal <bases para un modelo de control de constitucionalidad de las leyes penales>*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2006, p. 202

<sup>142</sup> Cfr. Roxin, Claus, *Derecho Penal*, Parte General, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito, Civitas, Madrid 1997, p. 141

<sup>143</sup> Cfr. Weffe E., Carlos H, “Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones de valor>”, Trabajo inédito de investigación para su incorporación como miembro corresponsal por Venezuela en la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México D.F. 2015, p. 28.

expresados hoy en día en Bs. F. 33,60. Ulteriormente, el 23 de noviembre de 2009, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, emite una Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios, ordenando pagar al contribuyente los intereses moratorios y la sanción de multa respectiva. Al momento de la emisión de la Resolución de Imposición de Sanción, el valor de la UT es de Bs. F. 55. Como consecuencia, la multa impuesta al contribuyente se calcularía utilizando la UT al valor de Bs. 55, al ser éste el valor vigente para la fecha de emisión de la planilla de pago de la multa impuesta por enteramiento tardío de retenciones. El valor de la UT utilizado por la Gerencia Regional está sujeto a actualización, dependiendo del valor de la UT vigente al momento del pago efectivo de la multa impuesta al contribuyente por dicha Gerencia.

Supongamos que el tributo omitido es de Bs. 80.000, y la multa expresada en términos porcentuales es del 1.000% <artículo 115(4) COT de 2014>.

En primer lugar, la Administración Tributaria deberá convertir las multas expresadas en términos porcentuales (1.000%), al equivalente en UT que correspondan al momento de la comisión del ilícito, esto es, en el presente caso, Bs. 24,70:

El 1.000% de Bs.80.000 es: Bs.800.000

Bs. 800.000/Bs. 24,70 (valor de la UT al momento del ilícito) = 32.388,66 UT.

En segundo lugar, deberá ajustar ese resultado al valor de la UT vigente para la oportunidad del pago de la multa, esto es Bs. 55, (siguiendo el criterio en el caso *Tamayo & CIA.*):

32.388,66 UT\* (UT= Bs. 55) = **Bs. 1.781.376,3 (Total multa a pagar).**

El cuadro a continuación muestra los montos que tendría que enterar el contribuyente por concepto de multa si se tomará para la segunda fase del cálculo de la multa (i) la UT para el momento de la comisión del ilícito, (ii) la UT para el momento del enteramiento tardío de la obligación principal y (iii) la UT para el momento del pago de la multa:

CONCEPTO	FECHA	VALOR UT	MONTO TOTAL MULTA Bs.
Comisión del ilícito tributario	Mayo 2004	Bs. 24,70	799.999,90
Enteramiento tardío voluntario del tributo	Julio 2006	Bs. 33,60	1.088.258,97
Emisión del acto administrativo sancionador	Noviembre 2009	Bs. 55,00	<b>1.781.376,3</b>

Del ejemplo expuesto, se hace evidente, no solo la desproporción que sufre el valor de la sanción, sino que, la tardanza de la Administración Tributaria para emitir la resolución de imposición de sanción potencia esa desviación, que termina sufriendo injustamente el contribuyente, al hacerla depender de la indeterminación temporal y de la voluntad de la Administración para emitir la liquidación respectiva. Se trata de un patente quebrantamiento de la debida previsibilidad y certeza de la sanción, según exige la legalidad penal<sup>144</sup>.

<sup>144</sup> La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 29 de octubre de 2014, aplicó retroactivamente el criterio sostenido en el caso de *Tamayo & CIA.* Ver

En suma, la desproporción de consecuencias jurídicas anotada no es idónea ni necesaria a la finalidad del mecanismo de actualización monetaria a que se refiere el expediente de la UT y desvirtúa ostensiblemente su efectividad correctora.

E. *Otras lesiones constitucionales por cifrar las multas según la UT vigente al momento del pago*

Pero hay más. La aplicación de la UT ajustada al tiempo del pago de sanciones, implica una violación del derecho a la tutela judicial efectiva<sup>145</sup>, pues supone un bloqueo ilegítimo al acceso a la justicia por la desproporción causada por la mayor onerosidad que puede significar el ejercicio de su derecho de impugnación frente al reclamo administrativo y la pendencia del proceso y el efecto inhibitorio que semejante amenaza económica implica (el ajuste permanente de la UT hasta el momento incierto del pago) frente a la incerteza de las resultas y la prolongación del lance judicial. Ello, en la práctica, constituye un subterfugio legal que enerva parcialmente la eficacia del derecho a la tutela judicial efectiva y que puede obligar a los contribuyentes a allanarse al viciado reclamo fiscal. Esto es lo que en otras jurisdicciones del derecho comparado se identifica como el “**efecto congelamiento**” (*chilling effect*) en el ejercicio de derechos constitucionalmente protegidos, como aquellas prácticas violatorias del principio constitucional de proporcionalidad<sup>146</sup>.

En definitiva, los mandatos consagrados en los párrafos primero y segundo del artículo 92 del COT de 2014, así como, los criterios mantenidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, constituyen un obstáculo para el acceso a la justicia y a una tutela judicial efectiva, ya que inhiben a los contribuyentes a recurrir el acto administrativo por temor a la mayor onerosidad que pueda repercutir sobre la deuda tributaria, la incertidumbre de las resultas del pleito y el prolongado transcurso del tiempo hasta la decisión final.

Finalmente, el absurdo que plantea la reexpresión de las sanciones, también se traduce en el despropósito de pretender perpetuar la ineficiencia de la Administración Tributaria en la recaudación de los tributos, a través de un sistema que garantiza una automática y desproporcionada “indemnización”<sup>147</sup>, premiándosela por su desidia en total contradicción con los derechos y garantías de los ciudadanos, consagrados en la Constitución y en la Ley.

3. *Inconstitucionalidad de la “dolarización” o del uso del Petro en el cálculo de las sanciones tributarias*

Venimos anticipando que, la “dolarización” de sanciones en el COT de 2020 así como el uso del Petro como criterio de valoración de sanciones tributarias constituye una protuberante antinomia de los artículos 146 y 3 encabezado del COT 2020, que obligan a la presentación y pago del tributo y sus accesorios en bolívares, con exclusión de cualquier otra moneda y *a fortiori*, de cualquier sucedáneo monetario de cuantificación como el Petro.

---

caso *Knoll Gomas Industriales C.A. vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)*, consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/170804-01485-291014-2014-2014-0711>. HTML

<sup>145</sup> Artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

<sup>146</sup> *Vid.*, González Beilfuss, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona 2015, p. 45

<sup>147</sup> *Vid.* Octavio Leal, José Andrés “El ajuste por inflación de las sanciones pecuniarias en el Código Orgánico Tributario de 2001”, en *Revista de Derecho Tributario* No. 115, Julio-Septiembre de 2007, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, p. 68.

Ello en sí mismo constituye una ilegalidad e inconstitucionalidad que invalida cualquier pretendida aplicación de sanciones medidas en dólares o en Petros.

Efectivamente, el artículo 146 del COT 2020 señala que, los montos de la base imponible y de los créditos y débitos de carácter tributario que determinen los sujetos pasivos o la Administración Tributaria, en las declaraciones y planillas de pago de cualquier naturaleza, así como las cantidades que se determinen por concepto de tributos, accesorios o sanciones en actos administrativos o judiciales, **se expresarán y pagarán en bolívares**.

La redacción de este enunciado solo varió con respecto al texto del mismo artículo 146 del COT de 2014 señalando que la determinación solo se haría en “bolívares”, dejando abierto la posibilidad del pago en alguna moneda extranjera, según disposición de la Ley creadora del tributo o por disposición del Ejecutivo Nacional. Obsérvese que el uso del medio de pago se limita a una “**especie monetaria**”, lo que, en principio excluye al Petro por no ser una especie monetaria sino un *token* o a lo más un pretendido criptoactivo.

De otro lado, la única moneda de curso legal en Venezuela es el bolívar<sup>148</sup>, corresponde exclusivamente al BCV la facultad de emitir moneda de curso legal, prohibiendo esa acción a cualquier otra institución pública o privada<sup>149</sup>. De otro lado se atribuye al bolívar el poder liberatorio sin limitación alguna para el pago de obligaciones públicas y privadas, y con una redacción equívoca “... **sin perjuicio de disposiciones especiales, de las leyes que prescriban un pago de impuestos, contribuciones obligaciones en determinada forma y del derecho de estipular modos especiales de pago**”<sup>150</sup>.

En todo caso, la redacción del artículo 146 del COT de 2014 es objetable porque la identificación de la moneda de pago del tributo es *indelegable*, en razón que, todo lo relativo a la determinación de la obligación tributaria es materia de reserva legal, incluyendo la unidad monetaria de cuantificación y pago, según confirma el artículo 3 del mismo Código. Todas estas previsiones deben venir determinadas desde el rango legal. Semejante desafuero equivale a una deslegalización prohibida que acarrea la nulidad de la eventual decisión del Ejecutivo de utilizar un medio de pago distinto al bolívar, así como de la de cualquier acto de ejecución de aquella.

Por su parte, esta nueva redacción del artículo 146 del COT 2020 establece que, tanto la *expresión* como el *pago* de la obligación tributaria será en bolívares, sin perjuicio de las *excepciones que establezca el Banco Central de Venezuela a requerimiento del Ministerio con competencia en materia de Finanzas*. Por un lado, concreta el principio del carácter pecuniario de la obligación tributaria, esto es, el bolívar está en la denominación como en la solución o pago de la obligación, pero de otro, incurre en el mismo vicio de deslegalización de la unidad monetaria de cuantificación o de pago de la obligación tributaria al establecer una regulación indeterminada sobre las pretendidas “**excepciones que establezca**” el BCV.

Pero adicionalmente la dolarización y el uso del Petro implican una desnaturalización de la obligación pecuniaria en bolívares, porque económicamente la sustituye o transforma en esa otra especie monetaria extranjera que se utiliza como factor de corrección, independientemente de que se pague en bolívares. La sola medición de la obligación pecuniaria en dólares o en Petros sea por concepto de impuesto o por cualquier accesorio de la obligación tribu-

<sup>148</sup> Artículo 106 de la LBCV.

<sup>149</sup> Artículo 107 de la LBCV

<sup>150</sup> Artículo 116 de LBCV

taria, hace de la sanción una obligación de valor en dólares o en Petros, prohibida por el artículo 146 del COT. Expone al contribuyente a las vicisitudes y riesgos del dólar o del Petro cuando la obligación tributaria es imperativamente en bolívares. El objetivo como en toda dolarización por sustitución de activos, consiste en evitar el riesgo cambiario del bolívar. En este caso desplazar el riesgo cambiario al contribuyente.

Esto, aparte de prohibido, es discriminatorio con el resto de las mediciones de los elementos de la obligación tributaria que deben determinarse en bolívares y no en otra especie monetaria o pseudo monetaria.

Adicionalmente, la medición de la sanción se hace depender de una cotización incierta de la especie de que se trate a la fecha de su pago. No se trata de un medio de valor determinable y objetivo, sino de un criterio incierto en el caso de la dolarización y arbitrario en el caso del Petro. En el primer caso la medición depende de **“...el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el BCV...”** y en el segundo, el valor depende del que la Sunacrip asigne al Petro.

En ambos casos, son mediciones inidóneas contrarias a la previsibilidad y certeza de la sanción penal. Son paradigmas de la deslegalización y subjetividad del aplicador. Infringen los principios de taxatividad penal, la prohibición de retroactividad normativa y de razonabilidad de la Ley<sup>151</sup>.

Al igual que el ajuste de las sanciones al valor de la UT a la fecha del pago, la dolarización de las sanciones o su pago en Petros, constituyen un obstáculo para el acceso a la justicia y a una tutela judicial efectiva, ya que (i) inhiben a los contribuyentes a recurrir el acto administrativo por temor a la mayor onerosidad que pueda repercutir sobre la deuda tributaria, la incertidumbre de las resultas del pleito y el prolongado transcurso del tiempo hasta la decisión final y se (ii) traduce en el despropósito de pretender perpetuar la ineficiencia de la Administración Tributaria en la recaudación de los tributos.

Finalmente, pretender un ajuste de la sanción según el valor de la UT, del dólar o del llamado Petro a la fecha del pago constituye un provecho ilegítimo del acreedor tributario sobre el daño antijurídico imputable directamente al funcionamiento ilegal de la Administración Pública, al ser causa eficiente, directa y absoluta de la hiperinflación y de la hiperdepreciación del bolívar. Es ilícito que alguna administración pública pueda beneficiarse de su propio acto ilícito o del ilícito y los daños causados por el Estado a los ciudadanos<sup>152</sup> (*Ex turpi causa non oritur actio*).

El ajuste de la sanción según el valor de la UT, del dólar o del llamado Petro a la fecha del pago no constituye un supuesto de enriquecimiento sin causa. Por el contrario, se trata de un provecho por causa ilegítima.

<sup>151</sup> Con elocuencia Fraga Pittaluga describe la situación de incerteza “...no hay forma alguna de establecer la equivalencia entre la infracción cometida y el castigo previsto por el ordenamiento jurídico, desde que, como hemos dicho, la pena es desconocida y previamente indeterminable. Se suprime de un plumazo la necesaria relación de causalidad entre la conducta antijurídica y el castigo, pues éste no depende ya de la ley, sino de agentes totalmente externos a ésta, que además no atienden a ningún criterio objetivo de medición sino, ni más ni menos, al azar.”. Cfr. Fraga Pittaluga, Luis Jesús, *Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020*, en <https://fragapitaluga.com.ve/fraga/index.php/e-learning/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>

<sup>152</sup> Nos recuerda las películas de terror en las que el Conde Drácula después de quitarle la vida a sus víctimas, continuaba chupándoles sangre después de muertos.

Así como el ciudadano tiene derecho y acción para exigir indemnización por los daños causados por la prestación de la actividad administrativa *ex* artículo 140 Constitucional, con mayor razón, *a fortiori*, tiene derecho a oponerse y excepcionarse de cualquier pretendido provecho, compensación o lucro de alguna administración pública que tenga fundamento en un hecho ilícito como la hiperinflación o la hiperdepreciación del bolívar, como una pretensión ilegítima *ex turpi causa*.

#### IV. CONCLUSIONES

1. La finalidad institucional de la UT fue pervertida por el Legislador de COT. Fue llevada al paroxismo de la desproporción: (i) hay defecto de corrección allí donde la inflación sobrestima las capacidades contributivas y (ii) hay exceso de corrección allí donde la incidencia de la inflación no justifica su corrección.

2. La corrección monetaria de la UT fue (i) subestimada a conveniencia por el retraso y minimización de su ajuste, con el propósito de (ii) subestimar la corrección de los umbrales de tributación y otras expresiones monetarias fijas utilizadas como créditos a la base imponible o a la cuota a pagar, fundamentalmente en el impuesto sobre la renta.

3. El objetivo final de esta *praxis* manipulativa consiste en un ilegítimo aumento de la presión fiscal a las personas naturales, que no se corresponde con su capacidad contributiva efectiva. Esta subestimación del ajuste empuja a dichos contribuyentes a tramos superiores de imposición (*bracket creep*), incluso gravando a algunos que están por debajo de la base de un mínimo impositivo en términos reales, esto es, de un *mínimo vital*.

4. Esto se traduce en un ostensible daño al contribuyente y en una dejación de fines esenciales del Estado, que la obligan a la defensa y desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, según prescribe con rotundidad el enunciado normativo del artículo 3 y 316 Constitucionales.

5. Igualmente, compromete la responsabilidad patrimonial de la República y de los funcionarios directamente involucrados en a la infracción del orden legal, que ha degenerado en el cobro indebido de tributos, susceptibles de repetición, tal como garantizan los artículos 26, 30, 49, 137, 139, 140 y 259 de la Constitución, en concordancia con el artículo 327 del COT.

6. Con la pretendida reforma del COT de 2020 la finalidad correctiva de la UT se vació de sentido. Se desvinculó su medida de un índice objetivo y previsible y se eliminó todo control preceptivo para garantizar su corrección. Con ello el expediente de la UT se deslegalizó fatalmente al servicio de la usurpación de la reserva legal tributaria, para responder ahora a la voluntad discrecional y conveniencia política de la Administración tributaria, esto es, de la arbitrariedad.

7. Paralelamente, en el COT de 2020 se pretende legitimar sucedáneos de ajuste referidos a especies monetarias extranjeras (o el Petro) como si fueran auténticos mecanismo de corrección monetaria, cuando solo son vías de hecho normativas para desnaturalizar la obligación tributaria, en frontal antinomia del artículo 3 y 146 del COT que impone el bolívar como moneda de presentación y pago de la obligación tributaria y sus accesorios, por ser materia de exclusiva y excluyente reserva legal tributaria.

8. Es inconstitucional e ilegal la utilización de la UT la dolarización (“...el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el BCV...”) o el Petro, vigente a la fecha del pago para dimensionar las multas expresadas normativamente en términos de dicha unidad de valor y no según la vigente a la fecha de la comisión del ilícito. Semejante regulación constituye una infracción de los principios de taxatividad penal, de la prohibición de retroactividad normativa y de razonabilidad de la Ley.

9. Es ilegítima cualquier medida de corrección o ajuste de obligaciones tributarias principales o accesorias a favor de cualquier administración tributaria, vinculadas al uso de otra moneda o referencia de valor como el dólar o del llamado Petro. Se trataría de un provecho o lucro indebido a expensas del daño creado por el propio Estado por la hiperinflación y la hiperdepreciación del bolívar, pues nadie puede beneficiarse de un ilícito propio o ajeno (*Ex turpi causa non oritur actio*).

#### BIBLIOGRAFÍA

AAVV, XXV *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Colombia 2010, Tomo II, Responsabilidad del Estado por Actos de Contenido Tributario, Memorias, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2010

ABADI M, Anabella, 15 años de violaciones a la autonomía del BCV <Proceso constante, resultado fulminante>, en *Transparencia Venezuela*, Caracas 2018, <https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2018/07/ViolacionesAutonomi%CC%81a-BCV-2018-Anabella-Abadi-M.-.pdf>

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “*Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales ante la “Ley Constitucional contra el odio, por la convivencia pacífica y la tolerancia”, dictada por la Asamblea Nacional Constituyente*”, Caracas, diciembre, 2017, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Pronunciamiento%20Ley%20Contra%20el%20Odio.%20Acienpol.pdf>>.

Academia Nacional de Ciencias Económicas de fecha 9 de marzo de 2021, en <https://ancevenezuela.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/20210309-PronunciamientoANCE.pdf>

ALCHOURÓN, Carlos y BULYGIN, Eugenio, *Sobre la Existencia de Normas Jurídicas*, Fontamara, México D.F. 1997.

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty Graciela, *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Tesis Doctoral, defendida el 24 de febrero de 2014, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, inédita.

\_\_\_\_\_, “Contencioso Tributario de Nulidad y Condena. Especial Referencia a la Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria” en *Revista de Derecho Administrativo* N° 17, septiembre - diciembre de 2003, Editorial Sherwood, Caracas.

ARAGÓN REYES, Manuel, “El falseamiento de la legalidad”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021.

AYALA CORAO, Carlos, “Venezuela: Del Estado de Derecho al Estado de facto”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021.

BADELL MADRID, Rafael, “Consideraciones sobre la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que suspendió la aplicación de las leyes estatales y municipales sobre impuestos”, en *Boletín* No. 161 julio-diciembre 2020, Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

\_\_\_\_\_, “Desconstitucionalización, desdemocratización y deslegalización en Venezuela desde la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021

BARA, Ricardo, “Los principios económicos de la tributación”, en *Tratado de tributación*, Tomo II, Política y Economía, Astrea Buenos Aires

BASTIAT, Frédéric, *The Law*, The Foundation for Economic Education, New York

BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3ra Edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2007

BREWER-CARÍAS, Allan R., “El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”, en *Colección Estudios Jurídicos* N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2010.

\_\_\_\_\_, “El falseamiento del Estado de Derecho (el caso de Venezuela)”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021.

\_\_\_\_\_, “El secreto y la mentira como política de estado y el fin de la obligación de transparencia <<De cómo el Tribunal Supremo de Justicia liberó inconstitucionalmente al Banco Central de Venezuela de cumplir su obligación legal de informar al país sobre los indicadores económicos, arrebatándole a los ciudadanos sus derechos a la transparencia gubernamental, de acceso a la justicia y de acceso a la información administrativa>>”, en *Revista de Derecho Público*, No. 145-146, Enero-Junio de 2016, Caracas.

Carmona Borjas, Juan Cristóbal, *Mundo jurídico de las criptomonedas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2019

\_\_\_\_\_, “El Petro como sucedáneo monetario”, *Boletín* No. 160 de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2020

\_\_\_\_\_, ¿Cuánto vale el Petro?, en <https://derysoc.com/cuanto-vale-el-petro/>. ¿Cuánto vale un Petro? Lo que diga Maduro. <https://hispanopost.com/cuanto-vale-un-petro-lo-que-diga-maduro/>

CASAL H., Jesús M., *Asamblea nacional conquista democrática vs. Demolición autoritaria. <elementos de la argumentación y practica judicial autoritaria de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia>*, Colección Visión Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2017

\_\_\_\_\_, “La Sala Constitucional y el desmantelamiento de la democracia en Venezuela”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *World Juris Foundation*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021

\_\_\_\_\_, *La Asamblea nacional conquista democrática vs. Demolición autoritaria. <elementos de la argumentación y practica judicial autoritaria de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia>*, Colección Visión Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2017

CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de Interpretación Jurídica. Breviario para Juristas*, Marcial Pons, Madrid, 2011

CONTRERAS, José, SANTELIZ, Andrés, ÁLVAREZ, Mariángel, “Recaudación fiscal. Estructura productiva, configuración fiscal, equidad y volatilidad”, en *Revista Banco Central de Venezuela*, Vol. XXX / N° 2, Biblioteca del pensamiento Económico, ISSN: 0005-4720, Caracas 2015

DELGADO, Francisco J. *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas, 2017

DIEZ RIPOLLES, José Luis, *La racionalidad de las leyes penales*, Editorial Trotta, Madrid 2003

DUPOUY MENDOZA, Elvira, “Consideraciones sobre la constitucionalidad e ilegalidad de actualización de las multas establecidas en el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Aduanas”, en *Libro homenaje a Luis Cova Arria*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2020

ENGLISH, Joachim, “The impact of human rights on domestic substantive taxation-the German experience”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011

FERNÁNDEZ, Luis Omar, “El impuesto a la renta”, en *Tratado de tributación*, Tomo II, Política y Economía, Astrea Buenos Aires

FARRAJOLI, Luiggi, *Derecho y razón <teoría del garantismo penal>*, Sexta Edición, Editorial Trotta, Madrid 2004

FRAGA LO CURTO, “4 décadas de políticas inflacionarias”, Presentación del libro <Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios>, Universidad Metropolitana, Caracas 2015

FRAGA PITTALUGA, Luis Jesus, “Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020”, en <https://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/e-learning/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>

FRIEDMAN, Milton, *La Economía Monetarista*, Editorial Gedisa, Barcelona 1992.

GALLO, Franco, *Las razones del fisco <ética y justicia en los tributos>*, Marcial Pons, Madrid 2011

GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid 2002.

GARCÍA LARRALDE, Humberto, “Algunas implicaciones de la dolarización transaccional en Venezuela”, en <http://cronicadesdewashington.blogspot.com/2021/01/humberto-garcia-larralde-algunas.html>

\_\_\_\_\_, “La catástrofe que al fin reconoce el BCV”, en <https://www.descifrado.com/2019/07/28/humberto-garcia-larralde-la-catastrofe-que-al-fin-reconoce-el-bcv/>

\_\_\_\_\_, “Los estragos del populismo en el bienestar de los venezolanos”, Ponencia presentada en el Primer Encuentro Iberoamericano de Academias de Ciencias Morales y Políticas y de Ciencias Económicas, Madrid, 16-18 de octubre, 2017, (22) (PDF) Estragos del populismo.pdf | Humberto García Larralde - Academia.edu

GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona 2015,

GUEVARA CÁRDENAS, Eduardo, “Timbre fiscal, impuesto sobre transmisiones y actos documentados y la actualización monetaria”, en *Revista de Derecho Tributario* No. 77, Octubre-Diciembre de 1997, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.

HABERLE, Peter, “La dignidad como fundamento de la comunidad estatal”, en *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional*, (Francisco Fernández Segado-Coordinador), Dykinson Constitucional, Madrid 2008

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, “Estado fallido y recaudación tributaria en Venezuela”, en *Derecho Tributario contemporáneo (libro homenaje a los 50 años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2001 2019

\_\_\_\_\_, “Comentarios a la reforma de 2015 de la Ley del Banco Central de Venezuela y su defensa por la Sala Constitucional”, en *Revista de Derecho Público*, No. 145-146, Enero-Junio de 2016, Caracas.

HERRERA MOLINA, Pedro, *Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán>*, Marcial Pons, Madrid 1998.

\_\_\_\_\_, *La exención tributaria*, Editorial Colex, Madrid 1990

HERRERA ORELLANA, Luis, “El fenómeno de la *neolengua* como instrumento de quiebre de la democracia y del estado de derecho <propuestas para el rescate de la lengua y la libertad>”, en *La neolengua del poder en Venezuela <dominación política y destrucción de la democracia>*, Editorial Galipán, Caracas 2014

HUERGO LARA, Alejandro, *Las sanciones administrativas*, Iustel, Madrid 2007

HORWITZ, Steven, “The cost of inflation revisited”, en *Review of Austrian Economics*, No. 16, Kluwer Academic Publishers, Netherlands 2003

ITURBE ALARCÓN, Manuel, “Algunos aspectos relevantes sobre la actualización de las multas conforme al Código Orgánico Tributario”, en *XVIII Jornadas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2019

Kofler, GEORGE and PISTONE, PASCUALE, “General report”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011

Lopera Mesa, Gloria Patricia, *Principio de proporcionalidad y ley penal, <bases para un modelo de control de constitucionalidad de las leyes penales>*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales Madrid 2006

LÓPEZ SANTISO, Horacio y GARCÍA, Fernando D., *Ajuste impositivo por inflación*, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1988.

MATA SIERRA, María Teresa, *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, Editorial Lex Nova, Valladolid 1997.

MEIER ECHEVERRÍA, Henrique, *Teoría de las Nulidades en el Derecho Administrativo*, Editorial Jurídica ALVA, 2da. Edición, Caracas, 2001.

MEIER GARCÍA, Eduardo, “El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad”, en *VIII Jornadas Venezolana de Derecho Tributario, Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Caracas 2006.

MEJÍA BETANCOURT, José Amando, “El sistema tributario venezolano ante un estado fallido”, en *Derecho Tributario contemporáneo (libro homenaje a los 50 años del Asociación Venezolana de Derecho Tributario)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica venezolana, Caracas 2019

*Misión internacional independiente de determinación de los hechos sobre la República Bolivariana de Venezuela*, en Consejo de Derechos Humanos, Cuadragésimo quinto período de sesiones, 14 de septiembre a 2 de octubre de 2020, Tema 4 de la agenda, Las situaciones de derechos humanos que requieren la atención del Consejo, de fecha 15 de septiembre de 2020, A/HRC/45/CRP.11, p. 35, en <https://www.ohchr.org/SP/HRBodies/HRC/FFMV/Pages/Index.aspx>

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, Valladolid 1998.

MORRISON, Kevin, *Nontaxation and representation <the fiscal foundations of politica stability>*, Cambridge Universtiy Press, New York 2015

MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1980

MURPHY, Liam y NAGEL, Thomas, *The myth of ownership <taxes and justice>*, Oxford University Press, New York 2002.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974.

NAVA TOVAR, Alejandro, *La institucionalización de la razón<filosofía del derecho de Robert Alexy>*, Anthropos, Universidad Autónoma Metropolitana, Grupo Editorial Siglo XXI, México DF, 2015.

OCTAVIO PÉREZ, José Andrés, *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección Textos legislativos No. 17, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1998.

OCTAVIO LEAL, José Andrés, “El ajuste por inflación de las sanciones pecuniarias en el Código Orgánico Tributario de 2001”, en *Revista de Derecho Tributario* No. 115, Julio-Septiembre de 2007, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., *La dignidad de la persona desde la Filosofía del Derecho*, Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, Dykinson, Madrid, 2003

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, *Derechos humanos, estado de derecho y constitución*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid 2001.

\_\_\_\_\_, *Los derechos fundamentales*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid 1998, p. 66.

PETREI, Amalio Humberto, “Inflation Adjustment schemes under personal income tax”, en *Staff Papers* Volumen XXII No 2, Julio 1975, International Monetary Fund, Washington.

PICATOSTE BOBILLO, Julio, *Kafka y el Derecho*, Thomson Reuters-Aranzandi, Pamplona 2021.

PRICE, WATERHOUSE COOPERS, “Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS”, No 2019-05 *In depth: a look at current financial reporting issues*, December 2019. Consultado en <https://www.google.co.ve/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjHvtzGzPzmAhWRjFkKHVjJAAAQFjAAegQIARA>

C&url=https%3A%2F%2Fwww.pwc.com%2Fgx%2Fen%2Faudit-services%2Fifrs%2Fpublications%2Fifrs-16%2Fcryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf&usg=AOvVaw0WanW8JzR1yMVbpzaGNXbt. El día 11 de enero de 2020

QUIÑONEZ Cruz, Natalia, “*Minimun vitalis* and the fundamental right to property as a limit to taxation in Colombia”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011.

RIVAS NIETO, Estela, “Las implicaciones tributarias de la tokenización de bienes”, en *La tokenización de bienes en blockchain (cuestiones civiles y tributarios)*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona 2020.

ROMERO-MUCI, Humberto, *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2005.

\_\_\_\_\_, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta<un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico>”, en “*Libro homenaje a la Academia de Ciencias políticas y Sociales en el Centenario de su fundación <1915-2015>*”, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2016.

\_\_\_\_\_, *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016.

\_\_\_\_\_, “La mentira contable: Crónica de incomunicación y engaño<Aspectos jurídicos de la liberación del tipo de cambio según el CC2 No. 1 y de la publicación extemporánea de los INPC por el BCV para los años 2016, 2017, 2018 hasta septiembre 2019>”, en *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, No. 13 (en homenaje al académico profesor James-Otis Rodner), Caracas 2019.

\_\_\_\_\_, “El <Impuesto a la Inflación> sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en el libro de Alfredo Morles Hernández, *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2016.

\_\_\_\_\_, “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en *XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015,

\_\_\_\_\_, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, en *Derecho Tributario contemporáneo (libro homenaje a los 50 años del Asociación Venezolana de Derecho Tributario)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica venezolana, Caracas 2019

ROMERO-Muci, Humberto y Levy Carciente, Sary, “El Petro: ¿Un engaño? Análisis de sus motivaciones, objetivos y consecuencias”, en <https://cedice.org.ve/observatorioop/portfolio-items/el-petro-un-engano-analisis-de-sus-motivaciones-objetivos-y-consecuencias/>.

ROXIN, Claus, *Teoría del tipo penal <tipos abiertos y elementos del deber jurídico>*, Editorial D de F, Buenos Aires 2014.

\_\_\_\_\_, *Derecho Penal <Parte general>*, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito, Civitas, Madrid 1997.

ROZAS V., José A., nota preliminar en GALLO, Franco, *Las razones del fisco <ética y justicia en los tributos>*, Marcial Pons, Madrid 2011.

SAGÜÉS, Néstor Pedro, “El concepto de <<desconstitucionalización>>” en *El falseamiento Del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, World Juris Foundation, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021.

TANZI, Vito, *Inflación e impuesto sobre la renta <una perspectiva internacional>*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.

TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid 2002.

VERA AZAF, Leonardo, ¿Hacia dónde avanza el desorden monetario venezolano?, en Revista de Cultura y Ciencias Sociales No 94, Abaco, Gijón 2017 <https://ancevenezuela.org.ve/hacia-donde-avanza-el-desorden-monetario-venezolano/>

\_\_\_\_\_, ¿Cómo explicar la catástrofe económica venezolana?, en *Nueva Sociedad* No. 274, marzo-abril de 2018, ISSN: 0251-3552, <[www.nuso.org](http://www.nuso.org)>.

WEFFE E., Carlos H., "Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001", en *Revista de Derecho Tributario* No. 95, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2002.

\_\_\_\_\_, “Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones de valor>”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 150, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas Abril-Junio 2016.

\_\_\_\_\_, “Inflación, Derecho Tributario y control parlamentario. El ajuste de la Unidad Tributaria como acto administrativo complejo”, en *Derecho y Sociedad*, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Moteávila, No. 16-2020, Caracas

ZAFFARONI, Eugenio, ALAGIA, Alejandro, y SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal* (parte general), Ediar, Buenos Aires 2000.

ZORNOZA PÉREZ, Juan, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias <Los principios constitucionales del derecho sancionador>*, Estudios de derecho financiero y tributario, Civitas, Madrid 1992.

#### Legislación.

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 5.908 Extraordinario, de fecha 19 de febrero de 2009.

Venezuela. Código Orgánico Tributario, Decreto-ley No. 189, publicado en Gaceta Oficial No. 4.727, de fecha 27 de mayo de 1994.

Venezuela. Ley Orgánica de Estados de Excepción, publicada en Gaceta Oficial No. 37.261, de fecha 15 de agosto de 2001.

Venezuela. Código Orgánico Procesal Penal, publicado en Gaceta Oficial No. 5.558 Extraordinario de fecha 14 de noviembre de 2001.

Venezuela. Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial No. 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001.

Venezuela. Sentencia No. 0102 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *Aserca Airlines vs. República de Venezuela* (Ministerio de Transporte y Comunicaciones), de fecha 3 de octubre de 2002, disponible en web: [<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/012020310020928.HTML>].

Venezuela. Sentencia No. 02179 de Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *Mantenimiento Quijada, C.A vs. República de Venezuela*, de fecha 17 de noviembre de 2004, disponible en web: [<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/02179-171104-1999-16174.HTM>].

Venezuela. Sentencia No. 01426 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *The Walt Disney Company Venezuela, S.A. vs. República de Venezuela* (Fisco Nacional), de fecha 12 de noviembre de 2008, disponible en web: [<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01426-121108-2008-2006-1847.HTML>].

Venezuela. Reforma Parcial de la Ley del Banco Central de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 39.300, de fecha 15 de noviembre de 2009.

Venezuela. Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, publicada en Gaceta Oficial No. 39.483, de fecha 9 de agosto de 2010.

Venezuela. Ley Orgánica del poder público municipal, publicada en Gaceta Oficial No. 6015 extraordinaria de fecha 28 de diciembre de 2010.

Venezuela. Ley Habilitante, publicada en Gaceta Oficial No. 6.112 Extraordinario, de fecha 19 de noviembre de 2013.

Venezuela. Sentencia No. 00815 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *Tamayo & CIA., S.A. vs. República de Venezuela* (Fisco Nacional), publicada en Gaceta Oficial No. 40.468 de fecha 5 de agosto de 2014, de fecha 4 de junio de 2014, disponible en web: [<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/165176-00815-4614-2014-2012-1813.HTML>].

Venezuela. Sentencia No. 01485 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *Knoll Gomas Industriales C.A. vs. República de Venezuela* (Fisco Nacional), de fecha 29 de octubre de 2014, disponible en web [<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/170804-01485-291014-2014-2014-0711.HTML>]

Venezuela. Código Orgánico Tributario, Decreto-ley No.189, publicado en Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014.

Venezuela. Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial No. 6.152, de fecha 18 de noviembre de 2014.

Venezuela., Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial No. 6.210, de fecha 30 de diciembre de 2015.

Venezuela. Sentencia No. 935 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso: *Asociación Civil Transparencia Venezuela contra el Presidente del Banco Central de Venezuela*, de fecha 4 de agosto de 2015, disponible en web [<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/180378-00935-5815-2015-2015-0732.HTML>]

Venezuela. Decreto No. 2.266 de Exoneración del Impuesto sobre la renta sobre los enriquecimientos obtenidos por Personas Naturales menor a 3.000 Unidades Tributarias, publicado en Gaceta Oficial No. 40.864, de fecha 8 de marzo de 2016.

Venezuela. Sentencia No. 155 de la Sala de Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 28 de marzo de 2017, disponible en web: [<https://pandectasdigital.blogspot.com/2017/03/sentencia-n-155-de-fecha-28-de-marzo-de.html>]

Venezuela. Sentencia No. 156 de la Sala de Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso: Interpretación del artículo 33 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, de fecha 29 de marzo de 2017, disponible en web: [<https://pandectasdigital.blogspot.com/2017/03/sentencia-n-156-de-fecha-29-de-marzo-de.html#:~:text=Digital%2018.4.17-,Sentencia%20N%C2%B0%20156%20de%20fecha%2029%20de%20marzo%20de,Hidrocarburos%2C%20a%20cuyo%20efecto%20e>]

Venezuela. Decreto No. 3.185 de Exoneración del Impuesto sobre la renta para las personas naturales con ingreso anual inferior a 32.000 Unidades Tributarias (bs. 9.600.000,00) en el ejercicio 2017, publicado en Gaceta Oficial No. 41.293, de fecha 5 de diciembre de 2017.

Venezuela. Ley Constitucional sobre la creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria, publicada en Gaceta Oficial No. 41.305, de fecha 21 de diciembre de 2017.

Venezuela. Decreto Presidencial No. 3.239 que declaró el Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio Nacional, publicada en Gaceta Oficial No. 6.356, de fecha 9 de enero de 2018.

Venezuela. Ordenanza de creación de las unidades de valor fiscal en Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, publicado en Gaceta Municipal del Municipio Chacao No. 8796 Extraordinaria, de fecha 5 de febrero de 2018, disponible en web: [[https://atencionalciudadanochacao.blogspot.com/2019/02/gaceta-municipal-nro-extraordinario\\_5.html](https://atencionalciudadanochacao.blogspot.com/2019/02/gaceta-municipal-nro-extraordinario_5.html)]

Venezuela. Decreto Presidencial No. 3.308 que prorroga la extensión del decreto [X], publicado en Gaceta Oficial No. 41.357, de fecha 9 de marzo de 2018.

Venezuela. Decreto constituyente sobre criptoactivos y la criptomoneda soberana petro, publicado en Gaceta Oficial No. 6.370 Extraordinario, de fecha 9 de abril de 2018.

Venezuela. Decreto Presidencial No. 3.393 que faculta a la Administración Tributaria para reajustar la unidad tributaria, publicado en Gaceta Oficial No. 41.387, de fecha 30 de abril de 2018.

Venezuela. Ordenanza de creación y aplicación de la Unidad de Cálculo Aritmético Municipal (UCAM) del Municipio Caruribana, publicado en Gaceta Municipal No. 343-208 Extraordinaria, de fecha 31 de mayo de 2018, disponible en web: [<http://www.alcaldiade carirubana.com.ve/documentos/ORDENANZA%20DE%20CREACION%20Y%20APLICACION%20DE%20LA%20UNIDAD%20DE%20CALCULO%20ARITMETICO%20MUNICIPAL.pdf>]

Venezuela. Providencia Administrativa SNAT/2017/28 emitida por el SENIAT, publicada en Gaceta Oficial No. 6.356, de fecha 3 de septiembre de 2018.

Venezuela. Decreto de estado de excepción y emergencia económica en todo el territorio nacional No. 3610, publicado en Gaceta Oficial No. 41.478, de fecha 10 de septiembre de 2018.

Venezuela. Decreto de estado de excepción y emergencia económica en todo el territorio nacional No. 3655, que prorroga el Decreto No. 3610, publicado en Gaceta Oficial No. 41.521, de fecha 9 de noviembre de 2018.

Venezuela. Convenio Cambiario No. 1, publicado en Gaceta Oficial No. 6.405 Extraordinario, de fecha 7 de septiembre de 2018, disponible en web: [<http://www.bcv.org.ve/marco/convenio-cambiario-ndeg1-nuevo-marco-cambiario>]

Venezuela. Decreto Presidencial No. 3.719, mediante el cual los sujetos pasivos que realicen operaciones en el territorio nacional en moneda extranjera o criptomonedas, autorizadas por la Ley, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptomonedas, publicado en Gaceta Oficial No. 6420 de fecha 28 de diciembre de 2018.

Venezuela. Sentencia No. 18-033 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 17 de enero de 2019, disponible en web: [X]

Venezuela. Sentencia No. 0250 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 08 de agosto de 2019, disponible en web [X].

Venezuela. Ordenanza sobre la Unidad Tributaria Municipal del Municipio Carrizal del Estado Miranda, publicado en Gaceta Municipal No. 098/2019 Extraordinario, de fecha 30 de agosto de 2019, disponible en web: [<https://www.concejodelmunicipiocarrizal.gob.ve/wp-content/uploads/2020/07/GACETA-EXTRAORDINARIA-N%C2%BA-099-ORDENANZA-UNIDAD-TRIBUTARIA-MUNICIPAL.pdf>].

Venezuela. Decreto No. 4.025 que regula el Registro Contable en Criptoactivos, publicado en Gaceta Oficial No. 41.763 de fecha 19 de noviembre de 2019.

Venezuela. Providencia No. 098-2019, emanada de la Superintendencia Nacional de Criptoactivos (SUNACRIP) sobre “el registro contable de operaciones y hechos económicos expresados con criptoactivos”, publicada en Gaceta Oficial No. 41.788 de fecha 26 de diciembre de 2019, modifica la Providencia 097-2019 de fecha 23 de diciembre de 2019, Gaceta Oficial No. 41.787.

Venezuela. Decreto No. 4.096 mediante el cual se procede a la liquidación, venta y pago de servicios en Criptoactivos Soberanos Petro (PTR) que en él se especifican, publicado en Gaceta Oficial No. 6.504 Extraordinario, reimpresso en la Gaceta Oficial No. 41.800, de fecha 15 de enero de 2020.

Venezuela. Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

Venezuela. Ley Orgánica de Aduanas, publicada en Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

Venezuela. Ordenanza mediante la cual se establece la Unidad Tributaria Municipal en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, publicada en Gaceta Municipal No. 4.535 de fecha 27 de febrero de 2020), disponible en web: [<https://sumat.gob.ve/wp-content/uploads/2020/03/Ordenanza-N%C2%B0-4535-Unidad-Tributaria-Municipal-en-Jurisdiccion%CC%81n-1.pdf>]

Venezuela. Decreto No. 4.171 de Exoneración del Impuesto sobre la renta sobre el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por personas naturales residentes en el país, cuyo salario normal o ingreso proveniente del ejercicio de su actividad, al cierre de dicho período no supere el monto equivalente a tres (3) salarios mínimos, publicado en Gaceta Oficial No. 6.523 Extraordinaria, de fecha 2 de abril de 2020.

Venezuela. Sentencia No. 078 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 07 de julio de 2020, disponible en web: [X]

Venezuela. Sentencia No. 118 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 18 de agosto de 2020, disponible en web: [X]

Venezuela. Sentencia No. 0161 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 20 de noviembre de 2020, disponible en web: [X]

Venezuela. Sentencia No. 0273 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 20 de noviembre de 2020, disponible en web: [X]

Venezuela. Decreto 4.420 mediante el cual se exonera del pago Impuesto sobre la renta a las personas naturales cuyos ingresos no superen el monto equivalente a 5 salarios mínimos durante el ejercicio fiscal del año 2020, publicado en Gaceta Oficial No. 42.049, de fecha 18 de enero de 2021.

Venezuela. Sentencia No. 81 de la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 16 de abril de 2021, disponible en web [<http://historico.tsj.gob.ve/cuentas/generadas/scc2/2019/cuentascc2-81-10062019.html>]

v. 20 2/7/21

20.1 21/7/21