La Inaplicabilidad de los Ilícitos Materiales en Aduanas.

Ha resultado una práctica consuetudinaria que los funcionarios adscritos a las Gerencias de Aduanas Principales, encargados de practicar las verificaciones a las declaraciones presentadas por los consignatarios aceptantes (importadores), es decir, realizar el Reconocimiento de las mercancías de importación, al constatar diferencias en los tributos autodeterminados y autoliquidados, incluso en las cantidades efectivamente pagadas, procedan a aplicar la sanción tipificada en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario, como si se tratase de la comisión de un ilícito material.

Es importante destacar, que el Código Orgánico Tributario en su Título III, Capítulo II, Sección Tercera, artículos 109 al 114, ambos inclusive, desarrolla ampliamente todo lo inherente a los ilícitos materiales, es decir, aquellos que están relacionados con el retardo u omisión del pago del tributo debido, omisión de pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria, incumplimientos por parte de los agentes de retención o percepción, enterar con retardo cantidades retenidas o percibidas y la obtención indebida de reintegros o devoluciones.

Por su parte, el Título IV del precitado Código, Capítulo III, atinente a los Procedimientos, Sección Quinta, específicamente referida al Procedimiento de Verificación, artículos 172 al 176, ambos inclusive, contempla la facultad de la Administración Tributaria para verificar las declaraciones de los consignatarios aceptantes o contribuyentes, a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que haya lugar. No está demás señalar a este respecto, que las verificaciones a las declaraciones presentadas deben efectuarse con base a los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma. En el supuesto de constatarse diferencias en los tributos autodeterminados y autoliquidados o en las cantidades efectivamente pagadas a cuenta de tributo, la Administración Tributaria debe realizar los ajustes respectivos mediante resolución (entiéndase Providencia Administrativa) y ordenar la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios, y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Los Ilícitos Formales se encuentran tipificados en el Título III, Capítulo II, Sección Tercera, artículos 99 al 107 del Código Orgánico Tributario, ambos inclusive, y se originan por el incumplimiento, por parte del consignatario aceptante o contribuyente, de los deberes formales tendientes a facilitar la determinación de la obligación tributaria, verificación o cumplimiento de ella, como es el caso de: Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias

respectivas; emitir o exigir comprobantes; llevar libros o registros contables o especiales; presentar declaraciones y comunicaciones; permitir el control de la Administración Tributaria; informar y comparecer ante la misma; acatar las ordenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, y cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

El tipo genérico referido a Presentar declaraciones y comunicaciones, es desarrollado en el Código Orgánico Tributario de la siguiente manera:

Artículo 103: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

- No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas.
- No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
- Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo.
- Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
- Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.
- Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria.
- No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 2 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 3, 4, 5 y 6 será sancionado con multa de cinco unidades tributarias (5 U.T.), la cual se incrementará en cinco unidades tributarias (5 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.).

En razón a lo expuesto en líneas precedentes, y a lo dispuesto en la norma transcrita, la aplicación de las sanciones por la comisión de ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no puede confundirse con un ilícito material,

como hasta ahora lo ha venido haciendo la Administración Aduanera, en perjuicio de los consignatarios aceptantes o contribuyentes.

Por ello, en caso de que la Administración Tributaria, en un procedimiento administrativo de Reconocimiento, producto de sus facultades para verificar las declaraciones de los consignatarios aceptantes o contribuyentes, constate que un consignatario aceptante o contribuyente no ha presentado las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas, o haya presentado una declaración que contenga la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo, así como, en aquellas oportunidades en que deba modificarse alguno de los elementos integradores de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como resultan ser la tarifa arancelaria de importación, base imponible aduanera u otros, deberá calcular y ordenar la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios, y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos, sin perjuicio de las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales, tipificadas en el artículo 103 del Código Orgánico Tributario.

Lo anteriormente expuesto, sin perjuicio de que la Administración, al dictar los actos administrativos sancionatorios, debe valorar aspectos fundamentales relacionados con la aplicación de causas eximentes de Responsabilidad Penal Tributaria, de graduación de la pena impuesta en virtud de la actuación del contribuyente, circunstancias que atenúan la pena impuesta y, en resumen, la aplicación de los principios y normas del derecho penal común, de obligatorio cumplimiento por mandato expreso de la Constitución y del Código Orgánico Tributario.

Abg. Julio Rodrigo Carrazana Gallo**
Abg. Luis José Trias Sambrano**