

# El último valor de la Unidad Tributaria para la actualización de las multas de los Códigos Orgánicos Tributarios de 2001 y 2014

*Andrés A. Tagliaferro Del Peral\**

## Resumen

El propósito de este trabajo es hacer un análisis histórico-jurídico de la evolución de la Unidad Tributaria desde su creación hasta el presente y de los cambios introducidos a su propósito y procedimiento de reajuste por la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020, con la finalidad de precisar cuál es el último valor de la Unidad Tributaria que puede ser utilizado para la actualización de las multas establecidas en los Códigos Orgánicos Tributarios de 2001 y 2014.

**Palabras clave:** Unidad Tributaria, Código Orgánico Tributario, Ilícitos Materiales Tributarios, Ilícitos Formales Tributarios, Actualización Sanciones Tributarias.

## The last value of the Tax Unit for the adjustment of the fines of the Organic Tax Codes of 2001 and 2014

### Abstract

The purpose of this paper is to make a historical-legal analysis of the evolution of the Tax Unit from its creation to the present date and the changes introduced to its purpose and readjustment procedure by the reform of the Organic Tax Code of 2020, with the aim of specifying which is the last value of the Tax Unit that can be used for the updating of the fines established in the Organic Tax Codes of 2001 and 2014.

**Keywords:** Tax Unit, Organic Tax Code, Material Tax Offenses, Formal Tax Offenses, Update of Tax Penalties

---

\* Abogado mención *Magna cum Laude* egresado de la Universidad Central de Venezuela. Tesista de la Especialización en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Diplomado en Derecho Tributario Internacional por el Centro Internacional de Actualización Profesional de la Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

## **1. Introducción**

Desde los años 90, la «inflación galopante»<sup>1</sup>, ha sido una característica que ha acompañado al desarrollo de la economía venezolana hasta la actualidad. Una de las discusiones más importantes surgidas en el ámbito tributario con ocasión a dicho problema ha sido cómo mantener el valor de las multas en el tiempo, máxime considerando que las mismas persiguen la finalidad de desestimular la comisión de ilícitos tributarios, de lo que se sigue que toda pérdida de su valor representa a su vez una disminución de su fin disuasorio.

Específicamente en lo que respecta al sistema tributario venezolano la Unidad Tributaria («UT») constituyó un hito para la solución a dicho problema. Ello debido a que, desde una perspectiva sustantiva, uno de los usos icónicos que se dio a la UT desde su creación fue el de servir como mecanismo de ajuste de las multas que sancionaban la comisión de ilícitos tributarios. Esto ocurrió inicialmente con la expresión de las multas en UT en el Código Orgánico Tributario («COT») de 1994<sup>2</sup> y, posteriormente, en los COT de 2001<sup>3</sup> y 2014<sup>4</sup>, se ampliaron los efectos de la corrección, cuando se estableció que las multas así expresadas se pagarían utilizando el valor de la UT que estuviese vigente para el momento del pago.

En la reforma del COT de 2020<sup>5</sup>, la UT fue sustituida como mecanismo de actualización de las multas y tanto su método de cálculo como su procedimiento de reajuste fueron virtualmente eliminados del texto de la ley. En consecuencia, la base legal que actualmente sustenta las Providencias Administrativas dictadas con el fin de reajustar el valor de la UT es sustancialmente distinta a la que se encontraba contenida en los COT de 2001 y 2014.

---

<sup>1</sup> «Pérdida del poder adquisitivo de una moneda a un ritmo tal que impide cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo ejercicio contable». Vid. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, «inflación galopante» en *Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]*, acceso el 8 de enero de 2024, <https://dpej.rae.es/lema/inflaci%C3%B3n-galopante>.

<sup>2</sup> Decreto con rango y fuerza de Ley n.º 189, mediante el cual se dicta la Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial n.º 4727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994.

<sup>3</sup> Ley n.º 42. Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial n.º 37.305 del 17 de octubre de 2001.

<sup>4</sup> Decreto n.º 1434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial n.º 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

<sup>5</sup> Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial n.º 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

No obstante, la Administración Tributaria Nacional, ha continuado haciendo uso de los valores de la UT reajustados conforme al procedimiento establecido en el COT de 2020, para actualizar las multas determinadas bajo las normas de los COT de 2001 y 2014. Dichos ajustes de valor han sido, además, desproporcionados y no parecieran obedecer a ningún tipo de racionalidad, lo que ha generado una situación de inseguridad jurídica en los sujetos pasivos que son —o podrían ser— objeto de imposición de sanciones determinadas en UT para períodos fiscales a los que aún resultan aplicables los COT de 2001 y 2014 en razón del tiempo (*ratione temporis*).

Sin embargo, existen bases constitucionales, legales y jurisprudenciales que pueden ser usadas para sostener que los ajustes al valor de la UT que se hagan con base en el procedimiento contenido en el COT de 2020 no pueden ser utilizados para actualizar las sanciones expresadas en UT de los ilícitos tributarios cometidos bajo la vigencia de los COT de 2001 y 2014. Así tenemos que el objetivo de este trabajo es determinar cuál es el último valor de la UT que puede ser utilizado para la actualización de las multas establecidas en los COT de 2001 y 2014 a partir de la reforma del COT de 2020.

## **2. La Unidad Tributaria**

### *a. Definición*

La UT fue creada por el artículo 229 del COT de 1994<sup>6</sup>. Tomando como punto de partida dicha norma, la UT fue definida por la doctrina como «(...) una magnitud de valor ideal expresada en dinero de curso legal, creada por una Ley y modificable por la Administración Tributaria a futuro en base a los índices de inflación acaecidos en el área metropolitana de Caracas»<sup>7</sup>.

De la anterior definición se destacan los siguientes elementos:

---

<sup>6</sup> Artículo 229 del COT de 1994 «A los efectos tributarios se crea la unidad tributaria que se fija en el monto de un 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 metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año. En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de este Código».

<sup>7</sup> Eduardo Guevara, «Timbre fiscal, impuesto sobre transmisiones y actos documentados y la actualización monetaria», *Revista de Derecho Tributario* 77 (1997): 90-91.

- i. «Magnitud de valor ideal»: la UT es una *unidad de cuenta*, es decir, una medida utilizada para expresar magnitudes económicas<sup>8</sup>.
- ii. «Expresada en dinero de curso legal»: desde su creación, la UT ha estado expresada en bolívares, que es la unidad monetaria de la República Bolivariana de Venezuela<sup>9</sup>.
- iii. «Creada por una ley»: el COT de 1994, específicamente en su artículo 229.
- iv. «Modificable a futuro por la Administración Tributaria»: *en su vertiente Nacional*, actualmente representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria («SENIAT»)<sup>10</sup>, en cumplimiento del *mandato*<sup>11</sup> y en el ejercicio de las potestades que le fueron conferidas por los COT de 1994<sup>12</sup>, 2001<sup>13</sup>, 2014<sup>14</sup> y 2020<sup>15</sup>.
- v. «Con base en los índices de inflación acaecidos en el área metropolitana de Caracas», inicialmente recogidos por el Índice de Precios al Consumidor («IPC») que posteriormente fue sustituido por el Índice Nacional de Precios al Consumidor («INPC»)<sup>16</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. ROLDÁN, Paula, «Unidad de Cuenta», *Economipedia*, acceso el 8 de enero de 2024, <https://economipedia.com/definiciones/unidad-de-cuenta.html>.

<sup>9</sup> Artículo 318 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial n.º 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009).

<sup>10</sup> Decreto n.º 310, mediante el cual se crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional y financiera, el cual se organizará como una entidad de carácter técnico, dependiente del Ministerio de Hacienda, cuyo objeto es la administración del sistema de los ingresos tributarios nacionales, publicado en la Gaceta Oficial n.º 35.525 del 16 de agosto de 1994.

<sup>11</sup> Los COT de 1994, 2001, 2014 y 2020 establecen que «...la Administración Tributaria Nacional *reajustará* el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código» (énfasis es nuestro). Nótese el carácter de *mandato*, en el sentido de «orden» o «precepto», que el legislador da a la Administración Tributaria Nacional. De esto se sigue que la actualización del valor de la UT no es una facultad discrecional que *podría* o *debería* ser ejercida por el SENIAT, sino que *debe* ser realizado por este ente, con estricta sujeción a la ley.

<sup>12</sup> Parágrafo segundo del artículo 4º y artículo 229 del COT de 1994.

<sup>13</sup> Parágrafo Tercero del artículo 3 y numeral 15 del artículo 121 del COT de 2001.

<sup>14</sup> Parágrafo Tercero del artículo 3 y numeral 15 del artículo 131 del COT de 2014.

<sup>15</sup> Parágrafo Tercero del artículo 3 y numeral 15 del artículo 131 del COT de 2020.

<sup>16</sup> De acuerdo con el encabezamiento del artículo 5º de la Resolución Conjunta n.º 08-04-01 y 08, por la cual se dictan las Normas que Regulan el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), publicada en la Gaceta Oficial n.º 38.902 del 3 de abril de 2008: «A partir de la primera divulgación oficial de los resultados del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), éste se utilizará como referencia en todas aquellas Leyes, Reglamentos, Decretos, Resoluciones, Providencias,

*b. Propósito*

La doctrina más autorizada ha sostenido que, desde que se introdujo la UT a nuestro ordenamiento jurídico, «su objetivo técnico consistió limitadamente en fijar una unidad de medida homogénea o módulo monetario, para la reexpresión automática de los valores nominales fijos utilizados por las normas tributarias para expresar referencias cuantitativas»<sup>17</sup>.

Así, pues de acuerdo con ROMERO-MUCI, «siendo la obligación tributaria una deuda pecuniaria, como la base imponible constituye una indudable expresión de valor, la inflación conduce a la destrucción de aquella relación en la medida en que se altere el valor de la moneda»<sup>18</sup>.

La *inflación* es definida por SABINO en su Diccionario de Economía y Finanzas como «el aumento general del nivel de precios que obedece a la pérdida de valor del dinero»<sup>19</sup>. La *influencia negativa* que este fenómeno crea en los sistemas tributarios puede ser apreciada (i) desde la perspectiva del Fisco, por la pérdida de valor de la moneda acaecida en el tiempo transcurrido entre el momento de causación de los impuestos y el de su efectiva captación o recaudación<sup>20</sup> y (ii) desde la perspectiva de los contribuyentes, por la desnaturalización del sentido e intensidad con la que el legislador pretendió gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva<sup>21</sup>.

Como podrá apreciarse, en ambos casos, el principio rector de nuestro sistema tributario, a saber, el de contribuir conforme a la capacidad contributiva<sup>22</sup>, resulta conculcado por los efectos distorsivos de la inflación y de ello se deriva la necesidad de neutralizarla o de al menos mitigarla a los fines tributarios. De modo que el propósito de la

---

Circulares, instrumentos normativos, actos administrativos de efectos generales y en decisiones judiciales, que se dicten, estipulen u ordenen según corresponda, la aplicación de un indicador estadístico para afectar, escalar, indexar o actualizar todos aquellos alores que deban ser modificados con base en la evolución de los precios al consumidor durante un período determinado...».

<sup>17</sup> Vid. ROMERO-MUCI, Humberto. *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2016, p. 7.

<sup>18</sup> *Ídem*.

<sup>19</sup> Citado por TORO HARDY, José en *Fundamentos de Teoría Económica*. Editorial Panapo, Caracas, 2005, p. 463.

<sup>20</sup> Cfr. PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. «La obligación tributaria», en *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, p. 49.

<sup>21</sup> Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto. *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, p. 515.

<sup>22</sup> Ex artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial n.º 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009).

UT es ajustar los valores monetarios a lo largo del tiempo, teniendo en cuenta la inflación o la devaluación de la moneda y específicamente en el caso de los valores referidos a las obligaciones tributarias, esto tiene el fin de evitar que se altere el gravamen originario pretendido por el legislador, en protección del principio de capacidad contributiva.

### *c. Naturaleza jurídica*

La jurisprudencia de la SPA del TSJ ha establecido que:

«(...) la UT fue prevista por el legislador como una medida de valor que delimita el instrumento de pago de la obligación tributaria (fija los valores en moneda de curso legal —Bolívar— que deben considerarse para el pago o cancelación de la obligación tributaria sustancial) en un momento determinado, y cuya finalidad persigue evitar las distorsiones que se generan por efecto de la inflación respecto de las expresiones nominales fijas que regulan la estructura del tributo, en otros términos, *constituye una suerte de corrección monetaria por efectos inflacionarios*»<sup>23</sup> (énfasis es agregado).

La corrección monetaria consiste en el ajuste o modificación que establece el Estado a las obligaciones de pagar sumas de dinero con el fin de mitigar el efecto adverso que puede tener la aplicación y la rigidez del «nominalismo»<sup>24</sup> durante un período de inflación<sup>25</sup>. Esta puede imponerse bien sea mediante la desmonetización de la moneda (esto es, el cambio de una moneda por otra), o bien a través de la corrección monetaria propiamente dicha, que va dirigida a «ajustar» el nominalismo de la moneda existente<sup>26</sup>. Al respecto explica RODNER que:

---

<sup>23</sup> Sentencia de la SPA-TSJ n.º 119 del 25 de enero de 2006. Caso: «Pirelli de Venezuela, C.A.», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00119-250106-2004-1465.htm>; ratificada posteriormente mediante sentencias nos. 572 del 7 de mayo de 2008. Caso: «C.A. Ron Santa Teresa», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00572-7508-2008-2007-0150.html>, y 287 del 24 de marzo de 2015. Caso «Inversiones 17.79, C.A.», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/175723-00287-24315-2015-2008-0571.html>.

<sup>24</sup> «El nominalismo es el sistema conforme al cual el deudor queda liberado de su obligación abonando al acreedor la suma de dinero indicada en el título constitutivo de la obligación, con independencia de su valor real en ese momento». Vid. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE). *Diccionario panhispánico...*, acceso el 8 de enero de 2024, <https://dpej.rae.es/lemma/nominalismo>.

<sup>25</sup> Cfr. RODNER, James-Otis. *El dinero. la inflación y las deudas de valor*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2005, p. 367.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 465.

«El Estado a través de una ley puede ajustar periódicamente el valor (*quantum*) de las obligaciones de dinero, este ajuste se llama corrección monetaria. Con la corrección monetaria se respeta el principio nominalístico pero periódicamente se ajusta (por voluntad del Estado) el valor de las obligaciones expresadas en dinero, o alguna de ellas, por algún índice indicativo de la inflación»<sup>27</sup>.

Siendo ello así, no cabe duda de que la naturaleza jurídica de la UT es la de una *técnica de corrección monetaria (propriadamente dicha)*, en tanto que constituye un ajuste impuesto por el Estado, a través de una ley, al valor nominal de las obligaciones pecuniarias, con el fin de mitigar el efecto adverso de la inflación.

#### *d. Funcionamiento*

Desde punto de vista operativo, la UT logra su cometido a través de la «indización» o «indexación». Indizar o indexar significa variar un valor por la referencia a un valor externo, normalmente con referencia a un índice<sup>28</sup>.

En el caso de la UT de los COT de 1994, 2001 y 2014, tenemos que el efecto de la corrección monetaria se logra a través de la adecuación del número de unidades de bolívar que ella representa al inicio del año, a las variaciones experimentadas por el INPC del año inmediatamente anterior, que debe ser tomado en cuenta para determinar el nuevo valor de la UT y publicado por la Administración Tributaria Nacional (esto es, el denominado «reajuste»).

En ese sentido, los COT de 1994<sup>29</sup>, 2001<sup>30</sup>, 2014<sup>31</sup> resaltan el carácter de «determinación objetiva y de simple aplicación aritmética» del valor de la UT, lo que implica que la UT no es más que un cálculo matemático que debe resultar de aplicar la siguiente fórmula:

---

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 368.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 371.

<sup>29</sup> Parágrafo Segundo del artículo 4° del COT de 1994.

<sup>30</sup> Parágrafo Tercero del artículo 3 del COT de 2001.

<sup>31</sup> Parágrafo Tercero del artículo 3 del COT de 2014.

$$NVUT = f[VAUT (1 + \Delta INPC/100)]$$

En donde:

$f$  = Reajuste

NVUT = Nuevo Valor UT

VAUT = Valor Anterior UT

$\Delta INPC$  = Variación producida en el INPC del año inmediatamente anterior

A partir de la publicación del COT de 2020, la sujeción del valor de la UT a las variaciones experimentadas por el INPC del año inmediatamente anterior ya no forma parte de los elementos que conforman la UT, aunque curiosamente en el COT de 2020 aún se siga haciendo referencia al carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética del valor de la UT<sup>32</sup>.

### **3. Aspectos sustantivos de la Unidad Tributaria reformados en el Código Orgánico Tributario de 2020**

#### *a. Sustitución como mecanismo de actualización de las multas*

Desde una perspectiva sustantiva, uno de los usos icónicos que dio el legislador a la UT desde su creación en 1994 fue el de servir como mecanismo de ajuste de las multas que sancionaban la comisión de ilícitos tributarios. Esto ocurrió inicialmente con la expresión de las multas en UT en el COT de 1994 y, posteriormente, en los COT de 2001 y 2014, se ampliaron los efectos de la corrección, cuando se estableció que las multas así expresadas se pagarían utilizando el valor de la UT que estuviese vigente para el momento del pago<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Parágrafo Tercero del artículo 3 del COT de 2020.

<sup>33</sup> Parágrafos Primero y Segundo del artículo 94 del COT de 2001 y artículos 91 y 92 del COT de 2014.

Pero la UT en vigor a partir del 28 de febrero de 2020, ya no tiene la finalidad de servir como mecanismo de actualización de las multas, ya que fue sustituida en el COT de 2020 por el tipo de cambio de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela («BCV»)<sup>34</sup>.

***b. Elevación a rango legal de la reserva para el uso exclusivo de la determinación de los tributos nacionales***

Otro de los cambios sustantivos sufridos por la UT en la reforma del COT de 2020 fue la elevación a rango legal (*¿constitucional?*<sup>35</sup>) de la reserva de la UT para el uso exclusivo de la determinación de los tributos nacionales que son competencia del SENIAT.

Esta reserva fue incluida originalmente en el articulado de las Providencias Administrativas que reajustaron el valor de la UT en diecisiete bolívares soberanos (Bs.S. 17,00)<sup>36</sup> y cincuenta bolívares soberanos (Bs.S. 50,00)<sup>37</sup>, el 11 de septiembre de 2018 y el 7 de marzo de 2019, respectivamente, con la notable diferencia de que en esas Providencias se especificó que la restricción no sólo aplicaba a los tributos nacionales sino también a las *sanciones impuestas por el SENIAT*<sup>38</sup>.

Dicha aclaratoria resultaba pertinente porque para ese momento aún no se había publicado el COT de 2020 y la UT era aún el mecanismo de indexación utilizado para actualizar las multas denominadas en UT. No obstante, la

---

<sup>34</sup> Artículos 91 y 92 del COT de 2020.

<sup>35</sup> La más autorizada doctrina ha afirmado que las denominadas «leyes constitucionales» son una «...figura por demás inexistente en el ordenamiento constitucional venezolano, conforme al cual el único órgano con competencia para sancionar leyes es la Asamblea Nacional». Véase al respecto: BREWER-CARÍAS, Allan. *Usurpación Constituyente 1999, 2017. La historia se repite: una vez como farsa y la otra como tragedia. Colección Estudios Jurídicos, No. 121*. Editorial Jurídica Venezolana International, Caracas, 2018), acceso el 8 de enero de 2024, <https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2018/02/14-2-2018-USURPACION%20C3%93N-CONSTITUYENTE-1.pdf>.

<sup>36</sup> Providencia n.º SNAT/2018/0129, mediante la cual se reajusta la Unidad Tributaria en Diecisiete Bolívares Soberanos (Bs.S. 17,00), publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.479 del 11 de septiembre de 2018.

<sup>37</sup> Providencia n.º SNAT/2019/00046, mediante la cual se reajusta la Unidad Tributaria de Diecisiete Bolívares (Bs. 17,00) a Cincuenta Bolívares (Bs. 50,00), publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.597 del 7 de marzo de 2019.

<sup>38</sup> Así tenemos que el texto del artículo 2º de las referidas Providencias, disponen que: «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.» (énfasis es nuestro).

redacción del único aparte del Parágrafo Tercero del artículo 3 del COT de 2020 es distinta, pues es en este caso es notable la ausencia a la mención de las sanciones<sup>39</sup>.

La exclusión deliberada de la posibilidad utilizar la UT para actualizar las sanciones de la norma que regula los usos de la UT en el COT de 2020, no debe ser tomado como un hecho fortuito sin consecuencia alguna, pues a partir de dicha exclusión es posible interpretar que, desde publicación del COT de 2020, los nuevos valores de la UT solo pueden ser utilizados por el SENIAT para determinar los tributos que sean de su competencia, pero ya no para determinar o actualizar las sanciones denominadas en UT.

Esta conclusión no es más que el resultado de aplicar el principio general del derecho «*Ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*» (cuando la ley quiere, lo dice; cuando no quiere, calla), que conforma una regla de interpretación restrictiva o excluyente de la extensiva, conforme a la cual, si la voluntad de la ley hubiera sido introducir algo, esta lo hubiera establecido expresamente y *al no hacerlo se entiende que lo ha excluido deliberadamente*<sup>40</sup>.

Siendo ello así, debe entenderse que la voluntad del legislador ha sido excluir *deliberadamente* el uso de la UT como mecanismo de actualización de las sanciones, pues manteniendo una idéntica redacción a la expuesta arriba, la Providencia Administrativa mediante la cual se actualizó por primera vez el valor de la UT bajo la vigencia del COT de 2020<sup>41</sup>, así como las Providencias que le sucedieron, únicamente hacen referencia a los tributos controlados por el SENIAT omitiendo toda mención a la posibilidad de emplearla para determinar o actualizar las sanciones recaudadas por éste ente; lo cual, reiteramos, es congruente con el cambio de propósito de la UT establecido por el legislador en el COT de 2020.

---

<sup>39</sup> La redacción del Parágrafo Tercero del artículo 3 del COT de 2020 es del siguiente tenor: «La unidad tributaria solo podrá ser utilizada como unidad de medida para la determinación de los tributos nacionales cuyo control sea competencia de la Administración Tributaria Nacional, no pudiendo ser utilizada por otros órganos y entes del Poder Público para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan.» (*Nótese en este caso la ausencia a la mención de las sanciones.*)

<sup>40</sup> Vid. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. «*Ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*» en *Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ)* [en línea], acceso el 8 de enero de 2024, <https://dpej.rae.es/lema/ubi-lex-voluit-dixit-ubi-noluit-tacuit>.

<sup>41</sup> Providencia n.º SNAT/2020/00006 mediante la cual se reajusta la Unidad Tributaria de cincuenta bolívares soberanos (Bs.S. 50,00) a un mil quinientos bolívares soberanos (Bs.S. 1.500,00), publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.839 del 13 de marzo de 2021.

*c. Cambios en el procedimiento de reajuste de su valor*

*i. El procedimiento de reajuste establecido en los COT de 1994, 2001 y 2014*

De acuerdo con el COT de 1994, el reajuste del valor de la UT debía realizarse (i) a comienzos de cada año (ii) por resolución de la Administración Tributaria, (iii) previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, (iv) sobre la base de la variación producida en el IPC en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicaría el BCV antes del día 15 de enero de cada año<sup>42</sup>.

Por su parte, los COT de 2001 y 2014 establecían que era competencia de la Administración Tributaria reajustar la UT dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero cada año, (iii) previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional (la «AN») (la cual debía ser emitida dentro de los quince [15] días continuos siguientes de solicitada), (iv) sobre la base de la variación producida en el IPC en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el BCV<sup>43</sup>.

Así, tenemos que, *mutatis mutandis*, es posible identificar los siguientes elementos comunes del procedimiento de reajuste establecido en los COT de 1994, 2001 y 2014: (i) el ente competente para realizarlo era la Administración Tributaria Nacional; (ii) debía ser hecho *una vez por año*, dentro de un tiempo determinado<sup>44</sup>; (iii) debía realizarse sobre la base de la variación producida en el IPC en el Área Metropolitana de Caracas (luego, el INPC), del año inmediatamente anterior, publicado por el BCV; (iv) debía contar con *previa opinión favorable* de la Comisión Permanente de Finanzas de la AN; y (v) estaba contenido en un acto de rango sublegal sujeto a publicación en la Gaceta Oficial.

Al respecto explica WEFEE que eran varios los factores que concurrían para salvaguardar la reserva legal y la legalidad administrativa en el uso de la UT como módulo monetario de indexación de las obligaciones tributarias, a saber: (i) su fijación inicial por el legislador, *ex* artículo 229 del COT de 1994; (ii) el carácter estrictamente reglado de la competencia de la Administración Tributaria para calcular el reajuste anual del valor de la UT, de simple

---

<sup>42</sup> Artículo 229° del COT de 1994.

<sup>43</sup> Artículo 131.15 de los COT de 2001 y 2014.

<sup>44</sup> Antes del 15 de enero de cada año, de acuerdo con el COT de 1994 y dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero cada año en el COT de 2001.

determinación aritmética por medio del INPC publicado por el BCV (esto es, que no existía discrecionalidad alguna para la Administración en su determinación, ni valoración alguna de razones de oportunidad o conveniencia) y (iii) la concurrencia del órgano legislativo en la determinación aritmética de la UT, expresada en la necesaria opinión favorable de la Comisión, para que el acto en el que constara la actualización anual del valor de la UT pudiera formarse válidamente.<sup>45</sup>

De la anterior enumeración cabe destacar dos elementos: el primero, de carácter técnico, que implica que la determinación de la UT era por definición un simple cálculo aritmético atado a la variación del INPC, que es una *medición económica empírica*, provista por un *órgano especializado* (el BCV). Y el segundo, es que existía un control parlamentario. La AN, debía emitir no solo una opinión, sino una opinión *favorable* para que resultara procedente el reajuste.

No cabe duda entonces de que la norma original tenía como objetivo fundamental preservar el principio de legalidad y reserva legal. DIEZ-PICAZO señala que la reserva de ley consiste «en exigir que determinadas materias y, muy en especial, las relativas a ámbitos relacionados con la libertad y la propiedad de los ciudadanos sólo puedan ser reguladas por los representantes de estos últimos reunidos en el Parlamento»<sup>46</sup>. Este principio es de estricta aplicación en materia sancionatoria y tributaria.

Es por este motivo que la intervención de la AN era indispensable para darle cobertura constitucional al ajuste de la UT, ya que, (i) desde un punto de vista sancionatorio, la UT integra la sanción, en tanto que es el elemento utilizado para actualizar su monto y (ii) desde la perspectiva tributaria, la UT forma parte de la base imponible de algunos tributos (p. ej. los tramos de las tarifas progresivas del Impuesto Sobre la Renta) que es un elemento estructural del tributo. Así pues, a partir de su fijación inicial por el COT de 1994 las normas de los COT de 1994, 2001 y 2014 cumplían con el objetivo de salvaguardar el principio de reserva legal en materia sancionatoria y tributaria al exigir que el ajuste de la UT se realizara en función de un indicador objetivo (el INPC), provisto por un órgano técnico (el BCV) con la aprobación del órgano legislativo nacional (la AN).

---

<sup>45</sup> *Ibid.*, p. 68.

<sup>46</sup> Vid. DIEZ-PICAZO, Luis. *Sistema de derechos fundamentales*, 4 ed. Thomson Reuters, Pamplona, 2013, pp. 99-100, citado por Castagnino, Diego en «El principio de la reserva legal en materia mercantil», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello* n.º 75, p. 394, acceso el 16 de enero de 2024, [https://revistasenlinea.saber.ucab.edu.ve/index.php/rfderecho/article/download/5692/4999/19375#:~:text=La%20Constituci%C3%B3n%20al%20calificar%20de.comercios%20\(objetivos%20objetivos\)](https://revistasenlinea.saber.ucab.edu.ve/index.php/rfderecho/article/download/5692/4999/19375#:~:text=La%20Constituci%C3%B3n%20al%20calificar%20de.comercios%20(objetivos%20objetivos)).

Aunado a lo anterior, como es posible apreciar, la actualización del valor UT concebida por los COT de 1994, 2001 y 2014 debía contar, de forma concurrente, con múltiples elementos para su construcción, lo cual daba lugar a que su procedimiento arrojara como resultado un *acto administrativo complejo*<sup>47</sup>.

Un acto administrativo complejo es una declaración de voluntad de dos o más autoridades distintas, en el ejercicio de la función administrativa, con un contenido y un fin únicos<sup>48</sup>. Así lo han entendido la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo (actualmente el Juzgado Nacional Primero en lo Contencioso Administrativo)<sup>49</sup> y la SPA del TSJ<sup>50</sup>.

A partir de la anterior definición, es posible concluir que las Providencias Administrativas de reajuste del valor de la UT, de acuerdo con las normas de los COT de 1994, 2001 y 2014, son actos administrativos complejos, porque para su formación concurren diversos órganos o entes administrativos cuya participación es *necesaria* para el perfeccionamiento del acto final; lo cual implica que la falta de cualesquiera de los elementos necesarios para su formación daría lugar a la invalidez del acto administrativo en cuestión.

## *ii. El procedimiento de reajuste establecido en la reforma del COT de 2020*

De conformidad con el COT 2020, el procedimiento de reajuste de la UT sigue siendo competencia del SENIAT, pero sólo requiere la autorización del presidente de la República<sup>51</sup>. Dicho otras palabras, en la reforma del COT de 2020, se eliminaron del procedimiento de reajuste de la UT: (i) los elementos temporales, que establecían cuando

---

<sup>47</sup> Vid. WEFER, Carlos, «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 Monteávila)* 16 (2016), p. 69, acceso el 8 de enero de 2024, <https://derysoc.com/wp-content/uploads/2020/09/DerechoySociedad-No16-2020.pdf>.

<sup>48</sup> Vid. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. «Acto administrativo complejo» en *Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ)* [en línea], acceso el 8 de enero de 2024, <https://dpej.rae.es/lema/acto-administrativo-complejo>.

<sup>49</sup> Vid. Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo (actualmente el Juzgado Nacional Primero en lo Contencioso Administrativo) n.º 2003-24 del 16 de enero de 2003. Caso «Juan José Román c. Instituto Agrícola y Pecuario», acceso el 8 de enero de 2024, <http://jca.tsj.gob.ve/DECISIONES/2003/ENERO/025-16-02-26817-2003-24.HTML>.

<sup>50</sup> Vid. sentencia n.º 00557 del 1º de junio de 2004. Caso: «Pavliuska Josefina Álvarez Odreman c. Consejo de Facultad de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Central de Venezuela», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00557-010604-2003-1241.htm>.

<sup>51</sup> Artículo 131.15 del COT de 2020.

debía realizarse el ajuste; (ii) el elemento técnico, es decir, el *índice* utilizado para realizar el cálculo (INPC) y —lo más grave— (iii) el *control legislativo* de la AN.

Siendo ello así, dado que el Presidente de la República y el SENIAT forman parte de la rama Ejecutiva del Poder Público y el Superintendente del SENIAT es un funcionario de libre nombramiento y remoción<sup>52</sup>, materialmente no puede hablarse ni de separación de poderes ni de un verdadero control, lo que equivale a decir que, de acuerdo del procedimiento establecido en el COT de 2020, *el Ejecutivo Nacional puede reajustar el valor de la UT en cualquier momento, más de una vez por año, sin atender a un análisis técnico en particular y sin ningún tipo de control, lo que convierte a la UT del COT de 2020 en un valor discrecional.*

Esto necesariamente debe suponer unas consecuencias importantes en la interpretación que hagan los jueces sobre la pretensión del SENIAT de aplicar valores ajustados de la UT conforme al «procedimiento» de reajuste del COT de 2020, a los períodos tributarios a los que resulten aplicables los COT de 2001 y 2014, como analizaremos más adelante en el punto 5.c.

#### **4. Análisis del procedimiento de reajuste del valor de la UT desde su creación y luego de la reforma del COT de 2020**

##### ***a. Vicios en el procedimiento de reajuste del valor de la UT desde su creación y luego de la reforma del COT de 2020***

Desde su creación en 1994, la UT ha sido reajustada treinta y dos (32) veces, siendo la última vez el 8 de mayo de 2023, cuando su valor se fijó en nueve bolívares (Bs. 9,00)<sup>53</sup>.

El procedimiento establecido en los COT de 1994, 2001 y 2014 se respetó íntegramente desde 1995 (año en que fue reajustada la UT por primera vez), hasta el año 2015, cuando fue dictada la Providencia Administrativa que reajustó

---

<sup>52</sup> De acuerdo con el artículo 8 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Gaceta Oficial n.º 6.211 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015).

<sup>53</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 42.623 del 8 de mayo de 2023.

el valor de la UT a ciento cincuenta bolívares «fuertes» (Bs.F. 150,00)<sup>54</sup>. Así tenemos que, en el preámbulo de esta Providencia y de todas las que le antecedieron, se dejó constancia de que: «El Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), (...) *vista la opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela*, dicta la siguiente: PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA...» (énfasis es nuestro).

No obstante, a partir de la Providencia Administrativa n.º SNAT/2016/0011 dictada por el SENIAT el 11 de febrero de 2016<sup>55</sup> y las Providencias Administrativas que le siguieron, ya no contaron con la aprobación favorable de la Comisión de Finanzas de la AN. En el caso particular de la precitada Providencia, simplemente se omitió toda mención al informe. Es decir que, sin ninguna explicación *jurídica*<sup>56</sup>, se excluyó un elemento esencial para la formación del acto administrativo.

Posteriormente, en la parte preliminar de la Providencia Administrativa que reajustó el valor de la UT a trescientos bolívares «fuertes» (Bs.F. 300) el 24 de febrero de 2017<sup>57</sup>, se incluyó una referencia al Decreto n.º 2.267 dictado por el Presidente de la República el 13 de enero de 2017<sup>58</sup>, mediante el cual se autorizó al Ejecutivo Nacional para: «Facultar a la Administración Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria (U.T.), con base a los análisis técnicos que correspondan, *prescindiendo de cualquier trámite que involucre a otros Poderes Públicos, cuando éstos se encuentren inhabilitados legal o judicialmente para hacerlos*»<sup>59</sup> (énfasis es agregado).

---

<sup>54</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 40.608 del 25 de febrero de 2015.

<sup>55</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 40.846 del 11 de febrero de 2016.

<sup>56</sup> Vid. ERC. «Venezuela: se instaló el Parlamento con mayoría opositora» en *Deutsche Welle (DW)*, 5 de enero de 2016, acceso el 8 de enero de 2024, <https://www.dw.com/es/venezuela-se-instal%C3%B3-el-parlamento-con-mayor%C3%A1da-opositora/a-18959735>.

<sup>57</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 6.287 Extraordinario del 24 de febrero de 2017.

<sup>58</sup> Decreto n.º 2.667, mediante el cual se declara el Estado de Excepción y Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional, dadas las circunstancias extraordinarias en el ámbito social económico y político que afectan el orden constitucional, la paz social, la seguridad de la Nación, las instituciones públicas y a los ciudadanos y ciudadanas habitantes de la República, a fin de que el Ejecutivo Nacional adopte las medidas urgentes, contundentes, excepcionales y necesarias, para asegurar a la población el disfrute pleno de sus derechos, preservar el orden interno, el acceso oportuno a bienes, servicios, alimentos, medicinas y otros productos esenciales para la vida, publicado en la Gaceta Oficial n.º 6.287 Extraordinario del 24 de febrero de 2017.

<sup>59</sup> *Ibid.*, numeral 12 del artículo 2º.

Luego, el 1° de marzo de 2018, en la misma oportunidad en que fue publicada en la Gaceta Oficial la Providencia Administrativa que reajustó el valor de la UT a quinientos bolívares «fuertes» (Bs.F. 500)<sup>60</sup>, se publicó también el Decreto n.º 3.300, dictado por el Presidente de la República en esa misma fecha<sup>61</sup> y en cuyos considerandos se dejó constancia de la existencia de una situación que ameritaba dictar medidas excepcionales y necesarias habida cuenta de: «Que el Órgano Legislativo (sic) se encuentra Imposibilitado (sic) de sesionar, en función del desacato contumaz, continuado, manifiesto y persistente desde el 5 de enero de 2016, lo que Invalida (sic) y hace Irrita (sic) sus actuaciones, así como las de las comisiones que lo Integran (sic)». En consecuencia, dicho Decreto facultó al SENIAT para reajustar la UT con base en los análisis técnicos correspondientes (*sin la aprobación de la AN*)<sup>62</sup>.

En lo sucesivo, las Providencias Administrativas que ajustaron el valor de la UT hasta la Providencia n.º SNAT/2021/000023, mediante la cual se reajustó el valor de la UT a Veinte Mil Bolívares «soberanos» (Bs.S 20.000,00)<sup>63</sup>, sustituyeron la mención al informe de la AN por una referencia a los Decretos de Emergencia Económica y sus sucesivas prórrogas, como fundamento de las mismas.

Pero es importante advertir que de ninguna forma puede considerarse que los Decretos de Emergencia Económica o la «autorización» que confirió el Presidente de la República al SENIAT a través del Decreto n.º 3.300 subsanan la ausencia de la opinión favorable de la Comisión de Finanzas de la AN en las Providencias Administrativas que reajustaron el valor de la UT bajo la vigencia del COT de 2014, porque: (i) tanto los Decretos de Emergencia Económica (nos. 2.267 y sucesivos) como el Decreto n.º 3.300, carecen, a su vez, del control legislativo que estos *deben* tener luego de ser dictados<sup>64</sup> y (ii) porque ello implicaría admitir la modificación de las normas que rigen el procedimiento de reajuste de la UT a través de una ley material —en contraposición a una ley formal— lo cual configuraría otra violación al principio de reserva legal tributaria; pues, tal y como lo ha afirmado FRAGAPITTALUGA, «la satisfacción real del principio de la reserva legal en materia tributaria, reclama una ley en sentido

---

<sup>60</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.351 del 1 de marzo de 2018.

<sup>61</sup> Decreto n.º 3.300, «mediante el cual se faculta al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para reajustar la Unidad Tributaria (U.T.), con base a los análisis técnicos que correspondan », publicado en la Gaceta Oficial n.º 41.351 del 1 de marzo de 2018.

<sup>62</sup> *Ibid.*, artículo 1º.

<sup>63</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 42.100 del 6 de abril de 2021.

<sup>64</sup> *Ex* artículos 338 y 339 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial n.º 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009) y 26 y siguientes de la Ley Orgánica sobre Estados de Excepción (Gaceta Oficial n.º 37.261 del 15 de agosto de 2001).

formal, para que sean los representantes del Pueblo (el soberano), quienes tengan la facultad de dictar, reformar o derogar las leyes tributarias»<sup>65</sup>.

En lo que respecta a las Providencias Administrativas del SENIAT Nos. 11 de 2016; 3 de 2017; 17, 28<sup>66</sup>, 120<sup>67</sup> y 129 de 2018<sup>68</sup> y 46 de 2019<sup>69</sup>, no solo no contaron con la aprobación del Comité de Finanzas, sino que además fueron dictadas durante los tres (3) años en que el BCV dejó de publicar el INPC, lo añade un elemento más al cuestionamiento de su validez porque carecían del elemento objetivo técnico que debe integrar el procedimiento constitutivo del acto.

Finalmente, en el año 2018 se produjo una situación atípica, en la que se reajustó la UT cuatro (4) veces en el mismo año, sumando una violación más al procedimiento legamente establecido.

*b. Consecuencias de los vicios en el procedimiento de reajuste del valor de la UT desde su creación y luego de la reforma del COT de 2020*

Lo anterior permite concluir que todas las Providencias Administrativas que, o bien no contaron con la aprobación favorable de la Comisión de Finanzas de la AN o bien con el informe del BCV sobre la variación del INPC para el momento en que fueron dictadas, están viciadas de nulidad porque adolecen de un elemento esencial que debe integrar el procedimiento constitutivo del acto.

**5. Bases que sustentan que los ajustes al valor de la UT hechos conforme al procedimiento contenido en el COT de 2020 no pueden utilizarse para actualizar las sanciones expresadas en UT de los ilícitos tributarios cometidos bajo la vigencia de los COT de 2001 y 2014**

*a. Bases constitucionales*

---

<sup>65</sup> Vid. FRAGA-PITTALUGA, Luis. *Principios Constitucionales de la tributación*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012, p. 63.

<sup>66</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.388 del 2 de mayo de 2018.

<sup>67</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 6.383 Extraordinario del 20 de junio de 2018.

<sup>68</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.479 del 11 de septiembre de 2018.

<sup>69</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 41.597 del 7 de marzo de 2019.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV)<sup>70</sup> es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico venezolano. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a ella<sup>71</sup>. De aquí deriva la importancia de identificar las normas constitucionales que resultan aplicables al caso bajo análisis.

En adición a las normas que regulan el principio de legalidad y reserva legal *general* (art. 137 de la C RBV<sup>72</sup>) y el principio de legalidad y reserva legal *tributaria* (art. 317 de la C RBV<sup>73</sup>), de especial interés para el examen de esta situación es el artículo 24 de la C RBV que establece que «*Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo excepto cuando imponga menor pena (...)*». Sobre la base de esta norma, ha declarado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (la «SC del TSJ») que este principio encuentra su justificación en la seguridad jurídica que debe ofrecer el ordenamiento jurídico a los ciudadanos, en el reconocimiento de sus derechos y relaciones, ante la mutabilidad de aquél<sup>74</sup>. (énfasis es añadido).

Valga acotar que, si —por regla general— una disposición legal es de imposible aplicación hacia el pasado, con mayor razón (*argumento a fortiori*) no podrá ser aplicada retroactivamente una norma de rango sublegal, tal como es el caso de las Providencias Administrativas que establecen los reajustes de la UT. En este caso, ello implicaría una infracción a la garantía constitucional de irretroactividad de las leyes establecido en el artículo 24 de la C RBV, traduciéndose a su vez en una vulneración del principio de seguridad jurídica.

### ***b. Bases legales***

La garantía constitucional de irretroactividad de las leyes contenida en el artículo 24 de la C RBV encuentra su desarrollo legislativo en materia tributaria en el COT. Actualmente, el segundo aparte del artículo 8 del COT de 2020 establece que: «*Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca*

---

<sup>70</sup> Publicada en la Gaceta Oficial n.º 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.

<sup>71</sup> *Ibid.*, artículo 7.

<sup>72</sup> *Ibid.*, artículo 137 «Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen».

<sup>73</sup> *Ibid.*, artículo 317 «No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes...».

<sup>74</sup> *Cfr.* Sentencia de la SC del TSJ n.º 723 del 2 de abril de 2002. Caso: «*Tesalio Augusto Cadenas Berthier*», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/723-02-0402-00-1785.htm>.

*sanciones que favorezcan al infractor*». Dicho artículo, posee una idéntica redacción al artículo 8 de los COT de 2001 y 2014.

Por otra parte, el artículo 343 del COT de 2020 establece que: «Para las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de este Código, *se aplicarán las normas previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario de 2014*». Esta norma establece una prohibición de irretroactividad especial en materia tributaria para los ilícitos tributarios cometidos hasta el 27 de febrero de 2020.

Como vimos anteriormente, las Providencias Administrativas que reajustan el valor de la UT tienen su basamento en las normas del COT que se encuentran en vigor para el momento en que son dictadas. Esto implica que las «normas» a las que se refiere el artículo 343 del COT de 2020 incluyen las normas que rigen el reajuste de valor de la UT. En consecuencia, los ajustes al valor de la UT establecidos por las Providencias Administrativas dictadas luego de que entrara en vigor el COT de 2020 y que encuentran su fundamento en este, no pueden ser utilizadas para actualizar las sanciones expresadas en UT de los ilícitos tributarios cometidos bajo la vigencia de los COT de 2001 y 2014.

Lo opuesto, significaría una aplicación retroactiva de las normas de un acto administrativo de efectos generales que posee un basamento legal distinto al que fue concebido para la actualización de la UT regulada por los COT de 2001 y 2014 y, por ende, en una actuación ilegal, producto de la violación a la garantía de irretroactividad de las leyes establecido en el artículo 8 del COT de 2020 y a la prohibición de irretroactividad especial en materia de ilícitos tributarios establecido por el artículo 343 del COT de 2020.

### ***c. Bases jurisprudenciales***

En el pasado no fueron pocos los Recursos Contencioso Tributarios que cuestionaron la utilización de la UT como mecanismo de indexación de las multas y la potestad que amparaba al SENIAT de fijar su valor, argumentando que constituían violaciones al principio de legalidad y reserva legal en materia sancionatoria.

Esos argumentos fueron desechados y los recursos declarados improcedentes porque, de acuerdo la jurisprudencia de la SPA del TSJ, el uso de la UT para ese fin no constituía una infracción al principio de legalidad porque

«simplemente» era una técnica usada por el legislador con la intención de preservar el valor de la sanción en el tiempo y su actualización no obedecía a una estimación «caprichosa» (es decir, *discrecional*) realizada por el SENIAT, puesto que esta se realizaba con base en el INPC<sup>75</sup>.

Entonces, por argumento *a contrario sensu*, ante la interposición de un recurso que cuestione la actualización de las sanciones por infracciones cometidas bajo la vigencia de los COT de 2001 y 2014 con base en los valores de la UT publicados después de la entrada en vigencia del COT de 2020, el SENIAT estaría obligado a probar que el reajuste de valor de la UT se hizo con base en la variación experimentada por el INPC. En caso contrario —es decir, en caso de que quedara en evidencia de que se trata de un cálculo arbitrario, sin elemento objetivo alguno que lo justifique— dado que no puede existir discrecionalidad en la fijación de un elemento estructural de la sanción, los Juzgados en lo Contencioso Tributario deberán negar el ajuste, en resguardo del principio de legalidad y reserva legal en materia sancionatoria, por un lado, y en salvaguarda del principio de confianza legítima o expectativa plausible, por el otro<sup>76</sup>.

La SC del TSJ ha establecido que principio de confianza legítima o expectativa plausible tiene rango constitucional<sup>77</sup> y es relevante para el proceso, pues se traduce en la «confianza que tienen los particulares en que los órganos jurisdiccionales actúen de la misma manera como lo ha venido haciendo, frente a circunstancias similares»<sup>78</sup>. En consecuencia, existirá una vulneración a este principio y, por ende, a la *seguridad jurídica*, por ejemplo, cuando un administrador de justicia *aplique de forma arbitraria o sin justificación jurídica válida* el criterio vigente al caso bajo análisis.

---

<sup>75</sup> Cfr. Sentencias de la SPA-TSJ n.º 2813 del 27 de noviembre de 2001. Caso: «Aerovías Venezolanas, S.A. (AVENSA)», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/02813-271101-16002.HTM> y 01310 del 6 de abril de 2005. Caso: «Aerovías Venezolanas, S.A. (AvenSA)», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/01310-060405-1999-16566.HTM>.

<sup>76</sup> Para una explicación sobre el significado y alcance del principio de confianza legítima, puede consultarse, entre otros autores a BREWER-CARIAS, Allan. *Notas sobre el principio de la confianza legítima en el derecho administrativo*. ARBC, Nueva York, 2011, acceso el 8 de enero de 2024, <https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2018/02/14-2-2018-USURPACI%C3%93N-CONSTITUYENTE-1.pdf> y a BARBOZA, Hernando. «La Confianza Legítima y la Interpretación del Artículo 231 por la Sala Constitucional» en *Cuestiones Jurídicas (Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta)* Vol. VII, n.º 1 (enero - junio 2013), ISSN 1856-6073, acceso el 8 de enero de 2024, <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127529620006.pdf>.

<sup>77</sup> Cfr. Sentencia de la SC del TSJ n.º 495 del 8 de agosto de 2022. Caso: «REMATUN, C.A.», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/329949-00984-91123-2023-2017-0335.html>.

<sup>78</sup> Criterio fijado originalmente en la sentencia de la SC del TSJ n.º 956 del 1º de junio de 2001. Caso: «Fran Valero González y otros», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/956-010601-00-1491%20.htm> y reiterado más recientemente por la sentencia de la SC del TSJ n.º 155 del 16 de febrero 2018. Caso: «Lenys Del Valle Melo», acceso el 8 de enero de 2024, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/207747-0155-16218-2018-17-0853.html>.

## **6. Conclusión**

No tenemos dudas al afirmar que existe un último valor de la UT que puede ser utilizado por el SENIAT para llevar a cabo la actualización de las sanciones a las que resulten aplicables los COT de 2001 y 2014.

Como quedó demostrado en el presente trabajo, aunque mantenga la misma denominación, la UT cambió sustancialmente con la reforma del COT de 2020, lo cual da lugar a que se pueda distinguir entre: (i) una «antigua UT», vigente entre el 1° de julio de 1994 y el 27 de febrero de 2020 que, entre otras funciones, servía como mecanismo para la actualización de las sanciones, cuyo procedimiento estaba absolutamente reglado y habilitaba su utilización como mecanismo de indexación de las sanciones y daba origen a un acto administrativo complejo y (ii) una «nueva UT», que ya no tiene la vocación de ser el mecanismo de indexación de las multas y cuyo procedimiento de reajuste ya no está definido en la ley y se concretiza en un acto administrativo simple.

En consecuencia, los ajustes al valor de la UT, que se hagan con base en el procedimiento descrito por el COT de 2020 no pueden utilizarse para actualizar las sanciones expresadas en UT de los ilícitos tributarios cometidos bajo la vigencia de los COT de 2001 y 2014. Lo opuesto, además de ser contrario a la intención del legislador, que excluyó deliberadamente la utilización de la UT como mecanismo de indexación en la reforma del COT de 2020, significaría una violación del principio de legalidad y reserva legal, porque a partir de la reforma del COT de 2020 la UT ya no cuenta con los elementos que habilitaban su utilización como mecanismo de indexación en materia sancionatoria e implicaría una aplicación retroactiva de las normas de un acto administrativo de efectos generales (esto es, la Providencia Administrativa que establece el reajuste) con un basamento legal distinto al que fue concebido para la actualización de la UT regulada por los COT de 2001 y 2014, lo cual constituiría una violación a la garantía de irretroactividad de las leyes establecida por los artículo 24 de la CRBV y 8 de los COT de 2001, 2014 y 2020 y a la prohibición de irretroactividad especial en materia tributaria que establece el artículo 343 del COT de 2020.

En vista de lo anterior, concluimos que actualmente el último valor que puede ser usado por el SENIAT para actualizar las multas de los COT de 2001 y 2014, es el último valor que fue dictado con base en el procedimiento de reajuste del COT de 2014, es decir, el que fue fijado por la Providencia Administrativa que reajustó valor de la UT a cincuenta bolívares soberanos (Bs.S. 50)<sup>79</sup> y, si fuera declarada la nulidad de las Providencias Administrativas que

---

<sup>79</sup> Actualmente equivalentes a cinco cienmilésimas de bolívar (Bs. 0,00005).

incumplieron con el procedimiento de reajuste antes de esa fecha, el último valor aplicable a la actualización de la UT sería el que estableció la Providencia Administrativa que reajustó el valor de la UT a ciento cincuenta bolívares «fuertes» (Bs.F. 150,00)<sup>80</sup>, por haber sido esa la última vez que el reajuste contó con todos los elementos necesarios para la conformación del acto administrativo complejo que solían representar las Providencias Administrativas de reajuste de valor de la UT.

---

<sup>80</sup> Actualmente equivalentes a quince diez billonésimas de bolívar (Bs. 0,0000000015).