Manual Venezolano de Derecho Tributario

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Coordinadores Generales
Jesús Sol Gil / Leonardo Palacios Márquez
Elvira Dupouy Mendoza / Juan Carlos Fermín

Tomo I

AVDT

Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO

TOMO I

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

Caracas - 2013

Los artículos incluidos en el presente libro, son en su contenido y redacción exclusiva responsabilidad de sus autores.

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Tomo I.
© Editado por
Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.
Rif.: J-00261062-0
Ave. Francisco de Miranda, Multicentro Empresarial del Este,
Torre Miranda, Núcleo A, Piso 2, Oficina A-26, Chacao,
Caracas - Venezuela
Teléfonos: 0212 2643309 / 5642
http://www.avdt.org.ve

Queda hecho el depósito de Ley
Depósito Legal: lf19920133401408

ISBN: 978-980-7304-09-2 (Obra Completa)
ISBN: 978-980-7304-10-8 (Tomo I)

Portada: JeGómez Comunicaciones Integradas
Diagramación: Oralia Hernández
Impresión: Editorial Torino, C.A.

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, por medio de cualquier proceso reprográfico o fónico, especialmente por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo.
Esta edición y sus características gráficas son propiedad de AVDT.

Impreso en Venezuela - *Printed in Venezuela*

AVDT Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

CONSEJO DIRECTIVO 2011-2013

Jesús Sol Gil
Presidente

Leonardo Palacios Márquez
Vicepresidente

Juan C. Castillo Carvajal
Secretario General

Amalia C. Octavio S.
Tesorero

Carlos E. Weffe H.
Vocal

Ingrid García Pacheco
Suplente del Vicepresidente

Serviliano Abache Carvajal
Suplente del Secretario General

Marco Osorio Uzcátegui
Suplente del Tesorero

Pedro E. Baute Caraballo
Suplente del Vocal

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO

COORDINADORES GENERALES

Jesús Sol Gil
Leonardo Palacios Márquez
Elvira Dupouy Mendoza
Juan Carlos Fermín Fernández

COORDINADORES DE TEMAS

Tema I
Derecho Tributario
Gabriel Ruan

Tema II
Derecho Constitucional Tributario
José Rafael Belisario Rincón

Tema III
La Codificación en Venezuela
Jesús A. Sol Gil

Tema IV
Derecho Tributario Material
Rafael Enrique Tobía Díaz

Tema V
Los Tributos
Ramón Burgos-Irazábal

Tema VI
Derecho Tributario Formal
Salvador Sánchez González

Tema VII
Derecho Procesal Tributario
Elvira Dupouy

Tema VIII
Derecho Internacional Tributario
Alberto Benshimol

Tema IX
Derecho Penal Tributario
Juan Carlos Fermín Fernández

Tema X
Impuesto sobre la Renta
Juan C. Castillo Carvajal

Tema XI
Impuesto al Valor Agregado
Leonardo Palacios Márquez

Tema XII
Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones
y demás Ramos Conexos
Juan Carlos Colmenares Zuleta

Tema XIII
Impuestos Aduaneros
Manuel Marín P.

Tema XIV
Impuesto sobre Actividades Económicas
Juan Esteban Korody

Tema XV
Impuesto Inmobiliario Urbano
Roberta Núñez

Tema XVI
Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial
Roberta Núñez

TOMO I

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO

ÍNDICE

Presentación 17

TEMA I
DERECHO TRIBUTARIO 19

Gabriel Ruan
Coordinador

1. El Derecho Tributario. Concepto
   Gabriel Ruan Santos 19

2. Desarrollo Histórico del Derecho Tributario.
   Gabriel Ruan Santos 35

3. Autonomía del Derecho Tributario y relaciones con otras ramas jurídicas
   Héctor Rangel 45

4. Las Fuentes del Derecho Tributario
   Gabriel Ruan Santos 69

TEMA II
DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO 99

José Rafael Belisario Rincón
Coordinador

1. La tributación en el estado democrático social y de derecho
   Leonardo Palacios Márquez 100

2. Los Principios Constitucionales que sirven de base al Sistema Tributario Venezolano
   José Rafael Belisario Rincón 118

2.1. Del Principio de Supremacía Constitucional. Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 118

2.2. Principio de Generalidad del Tributo 121

2.3. Principio de Igualdad Tributaria 123

2.4. Principio de Capacidad Contributiva 125

2.5. Principio de la No Retroactividad 127

2.6. El Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano 130

3. Potestad Tributaria y Régimen Federal en Venezuela
Rafael Enrique Tobía Díaz 135

4. Armonización y coordinación de potestades tributaria
Abelardo A. Vásquez Berríos 168

TEMA III
LA CODIFICACIÓN EN VENEZUELA 179

Jesús A. Sol Gil
Coordinador

1. La Codificación del Derecho Tributario
Jesús A. Sol Gil 180

2. Ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario
Nathalie Rodríguez París 212

3. Interpretación y aplicación de la Ley Tributaria
Burt Hevia 223

4. Vigencia de las Leyes Tributarias
Giuseppe Urso Cedeño 247

TEMA IV
DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL 275

Rafael Enrique Tobía Díaz
Coordinador

Introducción
Maryan Karinna Durán Ramírez 277

1. Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria
Maryan Karinna Durán Ramírez 278

2. La Obligación Tributaria
Maryan Karinna Durán Ramírez 288

2.1. El Hecho Imponible
Manuel Iturbe Alarcón 289

3. No sujeción, exenciones, exoneración y otros beneficios fiscales
Manuel Iturbe Alarcón 305

4. Los sujetos de la obligación tributaria
Manuel Iturbe Alarcón 314

5. Base Imponible y alícuota
José Ignacio Egan 343

6. Presunciones y Ficciones
Juan Carlos Colmenares 352

7. Extinción de la Obligación Tributaria
Ramón Burgos Irazábal 361

8. La Confusión
Ramón Burgos Irazábal 391

9. La Remisión de la Deuda
Ramón Burgos Irazábal 396

10. Declaratoria de Incobrabilidad de Deudas Tributarias
Ramón Burgos Irazábal 406

11. La Prescripción
Ramón Burgos Irazábal 411

12. Los Intereses Moratorios
Ramón Burgos Irazábal 431

13. De los Privilegios y las Garantías
Ramón Burgos Irazábal 456

14. La Determinación de la Obligación Tributaria
Serviliano Abache Carvajal 460

TEMA V

LOS TRIBUTOS 489

Ramón Burgos-Irazábal
Coordinador

1. Noción General y naturaleza jurídica
David Moucharfiech 490

2. Clasificación Jurídica de los Tributos
David Moucharfiech 499

3. Los Impuestos.
Gilberto Atencio Valladares 501

4. Las Tasas
Andrés Luis Halvorssen Villegas 514

5. Las Contribuciones Especiales.
Rosa O. Caballero P. 519

TEMA VI

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL 541

Salvador Sánchez González
Coordinador

1. La Potestad Fiscalizadora
Serviliano Abache Carvajal 544

2. El Procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria
Salvador Sánchez González 562

3. El Procedimiento de Verificación de Declaraciones y Cumplimiento de Deberes Formales
Serviliano Abache Carvajal 579

4. Procedimientos de repetición y de recuperación de tributos
Ramón Burgos-Irazábal 591

5. Las consultas tributarias
José Ignacio Hernández G. 608

6. Otros procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario
Pedro E. Baute Caraballo 615

TEMA VII
DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO 637

Elvira Dupouy
Coordinador

Introducción 639

1. Recursos administrativos tributarios. Consideraciones generales.
Elvira Dupouy Mendoza 640

2. El Recurso Jerárquico
Elvira Dupouy Mendoza 642

3. Otros procedimientos administrativos
Elvira Dupouy Mendoza 658

4. El Recurso Contencioso Tributario
Alberto Blanco-Uribe Quintero 663

5. El Juicio Ejecutivo
María C. Fargione Occhipinti 707

6. Las Medidas Cautelares
Juan Esteban Korody Tagliaferro 735

7. El Amparo Tributario
María Carolina De Abreu Pérez 760

8. La Transacción Judicial
Nel David Espina M. 794

9. El Arbitraje Tributario
Angela Chacín Bustillos 810

TEMA VIII
DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO 855

Alberto Benshimol
Coordinador

1. Derecho Internacional Tributario
Alberto Benshimol 855

2. Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional
Addinson A. Lashly Charboné 859

3. Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica
Addinson A. Lashly Charboné 873

4. Criterios de Vinculación
Alberto Benshimol 879

5. Causas de los conflictos
Alberto Benshimol 884

6. Medios de solución de los conflictos de doble tributación
Leopoldo Escobar 886

7. Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional
Alberto Benshimol 904

TEMA IX
DERECHO PENAL TRIBUTARIO 909

Juan Carlos Fermín Fernández
Coordinador

1. Derecho Penal Tributario. Noción
María Báez Barcia 910

2. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario
María Báez Barcia 911

3. La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción
María Báez Barcia 914

4. Teoría General del Ilícito Tributario
María Báez Barcia 920

5. Principios Constitucionales del Derecho Penal Tributario
Maryan Karinna Durán Ramírez
Juan Carlos Fermín Fernández 928

6. Los Ilícitos Tributarios en el Código Orgánico Tributario
Maryan Karinna Durán Ramírez 942

7. Concurrencia de Ilícitos.
Alvaro García Casafranca 952

8. Responsabilidad Penal Tributaria y
Eximentes de Responsabilidad.
Alvaro García Casafranca 957

9. Sanciones.
Alvaro García Casafranca 961

10. Los Ilícitos Formales
Eduardo Guevara C. 971

11. Ilícitos Materiales
Érika Cornilliac Malaret 982

12. Ilícitos Tributarios Sancionados con
Pena Restrictiva de Libertad.
Maryan Karinna Durán Ramírez 992

PRESENTACIÓN

Constituye para nosotros un honor realizar la presentación del Manual Venezolano de Derecho Tributario de la AVDT, un proyecto editorial cuya idea original se remonta a 1996, cuando nuestra Asociación era presidida por la Dra. Ilse Van Der Velde, iniciativa que retomó la Administración presidida por la Dra. Elvira Dupouy Mendoza y continuada por el Consejo Directivo actual, que desde el comienzo de su gestión se avocó para hacer realidad esta obra colectiva; que sin lugar a dudas constituirá unos de los aportes más importantes de nuestra Asociación al Derecho Tributario.

Esta obra colectiva de dos tomos, está enmarcada en los objetivos de la AVDT de propender por la divulgación, desarrollo y perfeccionamiento del Derecho Tributario, y fue elaborado por destacados miembros de nuestra Asociación e invitados, que respondieron a la convocatoria realizada, cumpliendo con la metodología y directrices desarrolladas por los coordinadores generales y los coordinadores de cada tema.

Este Manual está dirigido a los estudiantes de pre y post grado, así como a los profesionales que se dedican a esta rama del Derecho. Recoge la doctrina venezolana, desde las bases y principios fundamentales del Derecho Tributario, así como la parte especial de los tributos que conforman el sistema impositivo venezolano establecido conforme a la distribución del poder tributario consagrada en la Constitución Nacional..

Así pues, el presente Manual ésta integrado por dieciséis temas, divididos en dos tomos: uno que corresponde a la Parte General, que comienza por el desarrollo histórico del Derecho Tributario, su definición, autonomía de otras ramas jurídicas y fuentes, siguiendo con el Derecho Constitucional Tributario, la Codificación de esta rama del Derecho, el Derecho Tributario Material y Formal, los Tributos y su clasificación, así como el

Derecho Procesal, el Derecho Internacional y el Derecho Penal Tributario.

En la Parte Especial se abordan los principales tributos establecidos en la legislación venezolana, comenzando por el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el de Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, los Impuestos Aduaneros, y en materia tributaria municipal , el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos y el Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial.

Sin duda alguna este Manual de Derecho Tributario, constituirá el libro de obligada consulta de estudiantes, profesionales del derecho y afines a la materia y de nosotros como profesores.

Queremos finalizar esta breve presentación por agradecer a todos los autores y coordinadores de los temas, que dieron sus valiosos aportes a esta obra, y gentilmente cedieron sus derechos de autor en beneficio de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Coordinadores Generales

Jesús A. Sol Gil
Presidente de la AVDT
(2011-2013)

Leonardo Palacios Márquez
Vicepresidente de la AVDT
(2011-2013)

Elvira Dupouy Mendoza

Juan Carlos Fermín

TEMA I

DERECHO TRIBUTARIO

*Gabriel Ruan**
Coordinador

SUMARIO

1. El Derecho Tributario. Concepto. **1.1.** Resumen. **1.2.** Desarrollo. **1.2.1.** Derecho Financiero y Derecho Tributario. **1.2.2.** Concepto de Derecho Tributario. **2.** Desarrollo Histórico del Derecho Tributario. **2.1.** Resumen. **2.2.** Desarrollo. **3.** Autonomía del Derecho Tributario y relaciones con otras ramas jurídicas. **4.** Las Fuentes del Derecho Tributario. **4.1.** Resumen. **4.2.** Desarrollo. Bibliografía.

1. El Derecho Tributario. Concepto

Gabriel Ruan Santos*

1.1. Resumen

El derecho tributario surge del derecho financiero, tronco del cual forma parte, como una rama jurídica que adquiere autonomía científica y de derecho positivo; a su vez el derecho financiero o derecho de la hacienda pública es un desprendimiento del

* Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Año 1971. Mención Magna Cum Laude. Profesor a nivel de pregrado y de postgrado en Derecho Administrativo y en Derecho Tributario, en la Universidad Central de Venezuela y en la Universidad Católica Andrés Bello desde 1973, y en la Universidad Metropolitana desde 1999. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario desde el año 1984 y expresidente del Consejo Directivo de la misma (2001-2003). Representante principal y alterno de la AVDT por ante el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Autor de treinta (30) publicaciones jurídicas, aproximadamente. Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela desde 2004.

derecho administrativo, con el cual ambas disciplinas -financiera y tributaria- conservan nexos estrechos; y por último, como es bien sabido, el derecho administrativo procede del derecho público y es una rama del mismo. Ello explica que el concepto de derecho tributario se construye a partir del desarrollo histórico del derecho financiero, dentro del cual llega a adquirir la madurez de nociones, principios y métodos que le dan "orgánica impostación a la materia" y las columnas propias de su construcción intelectual y positiva. Mientras que el derecho financiero es la ciencia y disciplina jurídica de todo el ciclo financiero del Estado, que comprende: fines-ingresos-presupuestos-gastos-controles; el cual abraza múltiples aspectos y fenómenos diferentes relacionados con los recursos y gastos públicos, el derecho tributario contrasta por la uniformidad, consistencia y unidad que puede ser observada tanto en el conjunto de las categorías y especies tributarias (impuestos, tasas, contribuciones especiales, exacciones parafiscales diversas) las cuales giran alrededor de los conceptos nucleares de tributo y de obligación tributaria, como en las potestades, derechos, deberes, formas y procedimientos de naturaleza administrativa de la gestión o función tributaria.*

1.2. Desarrollo.

1.2.1. Derecho Financiero y Derecho Tributario.

De acuerdo con los fines que justifican y dan legitimidad a su existencia y poder, el Estado y la multiplicidad de entidades que lo integran debe satisfacer las necesidades colectivas asumidas como públicas por el ordenamiento jurídico; para ello requiere efectuar numerosos gastos para atenderlas y obtener una voluminosa masa de recursos que lo pongan en capacidad de cubrirlos. Por consiguiente, el conjunto de operaciones instrumentales o mediales de los entes públicos, encaminadas a obtener los ingresos y bienes, así como contraer o causar las deudas, con el objeto de realizar los gastos públicos necesarios para desarrollar posteriormente las funciones y los servicios públicos, y adicionalmente propender a la redistribución de la riqueza social, se denomina actividad financiera o -genéricamente- finanzas del

Estado, y conforma la hacienda pública; actividad que da lugar al amplio objeto y a los múltiples fines de las ciencias financieras técnicas y al derecho financiero o de la hacienda pública.

El autor venezolano Florencio Contreras Quintero se refería al "fenómeno financiero" más que a la sola actividad financiera, al cual calificaba como de inmensa complejidad. Decía que es un "fenómeno político" porque surge contemporáneamente con la decisión de atender necesidades colectivas y la multiplicidad de los fines del Estado, y al mismo tiempo es un "fenómeno económico", porque se trata de allegar recursos económicos limitados, para transformarlos en servicios públicos, a través de los canales del gasto público, y así satisfacer las ilimitadas necesidades colectivas. Fenómeno que es principalmente objeto de la ciencia de las finanzas o economía financiera, pero que en el Estado de Derecho debe ser objeto también del ordenamiento jurídico y del estudio científico de las ciencias jurídicas, como es el derecho financiero. De allí la complejidad también del derecho financiero, "porque pretende disciplinar y estudiar ese proceso -aunque sea parcialmente- que une esas dos vertientes: los ingresos públicos y los gastos públicos, a través de ese vínculo que se llama presupuesto"[1].

[1] CONTRERAS QUINTERO, Florencio. *Disquisiciones Tributarias*. Colección Justitia et Jus. Mérida, Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Derecho,1969, páginas 10 y siguientes. CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública*. Caracas, Ediciones de la Contraloría, 1978, páginas 9 y siguientes. Casado Hidalgo explica con claridad los conceptos de hacienda pública, recursos financieros públicos, actividad financiera del Estado, derecho financiero y derecho tributario con referencia a Venezuela. También en LAYA BAQUERO, Juan Bautista. *Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal*. Caracas, Venezuela, Paredes Editores, 1989. Tomo I. PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II, Segunda Edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis, 2005. Derecho Tributario, páginas 6 y siguientes. GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Tomo I, Décima Edición. Obra actualizada por Navarrine, Susana y Asorey, Rubén. Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2011. páginas 25 y siguientes. VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Octava Edición Revisada. Buenos Aires, Editorial Astrea-Depalma,2002, páginas 79 y siguientes.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece el marco normativo de la hacienda pública y de la actividad financiera del Estado. En especial, cuando establece el deber de toda persona de coadyuvar a los gastos públicos, de conformidad con la ley (artículo 133); las competencias de la Asamblea Nacional, a la cual corresponde legislar sobre la materia, en particular sobre la creación de los tributos y el ejercicio del control parlamentario sobre la Administración Pública Nacional (artículos 317, 156, ordinales12 y13, 187, ordinales 1 y 3); la competencia del Presidente de la República para administrar la hacienda pública nacional (artículo 236, ordinal 11); las disposiciones del Título VI, Capítulo II, que rigen el régimen fiscal y monetario (régimen presupuestario, sistema tributario, sistema monetario); las competencias de la Contraloría General de la República, en materia de control de ingresos, gastos y bienes públicos y las operaciones relativas a los mismos (artículo 287 y siguientes); y las disposiciones relativas a los estados y municipios que regulan la actividad financiera de estas entidades y sus organismos competentes. Normas constitucionales que son desarrolladas principalmente por la antigua Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, la Ley Orgánica de Aduanas, el Código Orgánico Tributario y las leyes especiales de carácter tributario.

Por consiguiente, el derecho financiero o derecho de la hacienda pública, concebido como ciencia y como disciplina jurídica, es decir, como sistema de conocimientos y como conjunto ordenado de normas y de principios rectores de la conducta, comprende una amplia gama de materias inherentes al derecho público: los tributos, el patrimonio del Estado o hacienda pública, la contabilidad de los entes públicos, el presupuesto y las reglas del gasto de los entes mencionados, el crédito o la deuda de naturaleza pública, la emisión y flujo de moneda oficial, la regulación cambiaria y el control de la gestión o administración de los recursos públicos. Así mismo, comprende el estudio de las relaciones internacionales surgidas de los convenios bilaterales y

multilaterales celebrados por Venezuela, como son los relativos al Fondo Monetario Internacional y a la Organización Mundial del Comercio, entre otros. Esta amplia gama de materias ha hecho dudar a algunos autores acerca de la unidad sistemática del derecho financiero, porque lo conciben como un aglomerado de materias diversas cuyo objeto son las finanzas del Estado, pero sin la suficiente coherencia de fines, principios y reglas para integrar una rama autónoma del derecho, al mismo tiempo que reconocen que el derecho tributario si reúne los requerimientos para conformar una rama autónoma del derecho público. Sin embargo, la generalidad de los autores admite la posibilidad de concebir como objeto del derecho financiero el conjunto de nociones, principios y normas que rigen todos los fenómenos de las finanzas estatales, del cual hace parte el derecho tributario[2].

En relación con lo anterior, se ha destacado la variedad de origen y naturaleza de los ingresos y recursos financieros del Estado. En primer lugar, ha sido señalada la clasificación entre recursos patrimoniales y no patrimoniales. En tal sentido, ha dicho el conocido autor argentino Dino Jarach: "Los recursos estatales abarcan una extensa gama de instituciones y procedimientos. Algunos son originarios o patrimoniales y se producen como frutos del patrimonio estatal o como producto de sus actividades económicas. Las normas que rigen estos recursos son ora constitucionales, ora administrativas, ora del derecho privado, y más precisamente, se refieren a los contratos en que es parte el Estado o alguna de sus reparticiones o empresas"[3]. Esta categoría de recursos patrimoniales incluye las regalías y demás derechos provenientes de la explotación de los bienes y recursos naturales del Estado y los precios de sus operaciones económicas. Frente a

[2] Para una amplia exposición sobre el tema de la unidad sistemática del derecho financiero o derecho de la hacienda pública, ver a PLAZAS VEGA, Mauricio A. obra citada supra, páginas 22 y siguientes. También en la obra citada supra de GIULIANI FONROUGE, páginas 25 y siguientes. GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Dott. A Giuffré Editore. Milano, Italia, 1974. Páginas 1 y siguientes.

[3] JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición Revisada. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Liceo Cima ,1980, páginas 8 y siguientes.

esta clase de recursos se encuentran los no patrimoniales, recursos de naturaleza distinta de los recursos originarios, como son los derivados del crédito público, de las expropiaciones y de los tributos, así como también de las multas, que no son frutos ni accesión del patrimonio del Estado ni producto de sus actividades económicas, sujetas esencialmente estas últimas a las mismas reglas que rigen a todos los sujetos del ordenamiento jurídico. Mientras que los recursos derivados del crédito público, de las expropiaciones, de los tributos y del importe de sanciones económicas, se fundamentan en normas específicas de derecho público y en el ejercicio del poder de imperio del Estado en modo predominante, o sea, son de *iure imperii*, aunque pueda haber algunos mecanismos convencionales en el manejo del crédito público y las expropiaciones, como en los supuestos de los contratos de préstamo contraídos por el Estado o de los arreglos amigables en las expropiaciones.

Con respecto a esta última categoría de recursos derivados, el autor nacional Luis Casado Hidalgo, en forma didáctica, decía que "el Estado los obtiene en ejercicio de sus potestades de soberanía e imperio sobre todos los habitantes del territorio; de aquí el carácter público. ... Hay que señalar que en la creación del derecho que tiene el Estado a exigir esos recursos de derecho público, no interviene el futuro deudor de los mismos, y son obtenidos -detraídos más bien- como exacciones, como prestaciones obligatorias; no se requiere consenso o acuerdo entre acreedor y deudor. Nacen, en fin, en virtud de una relación de poder que queda limitada en la ley"[4]. No obstante lo anterior, y sin que ello suponga el desconocimiento del poder tributario del Estado, es importante tener presente que, hoy en día y así lo reconocía Casado, el principal fundamento del tributo es el deber constitucional de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica y de conformidad con las leyes, lo cual implica la llamada auto-imposición de los tributos, mediante la intervención del órgano de representación popular.

[4] CASADO HIDALGO, Luis. Ver obra citada supra, página 16. Sobre los ingresos derivados o de derecho público en el derecho venezolano, este autor tiene una amplia exposición en la misma publicación, página 157 y siguientes.

Dentro del grupo de los recursos no patrimoniales ni originarios, y con referencia principal al recurso dinero, la doctrina ha distinguido siempre entre los ingresos tributarios y los no tributarios, en atención al perfil tan característico y al importante espacio dentro de las finanzas del Estado que ha tenido la figura tributaria, desde tiempos remotos de la historia de la humanidad, frente a otras figuras jurídicas no tributarias como el crédito público, las expropiaciones legales, las sanciones económicas, etcétera.

De frente a la escasa homogeneidad de nociones, principios y normas que rigen a la diversidad de figuras mencionadas que proporcionan recursos al Estado, lo que da lugar a la vasta conceptuación del derecho financiero o de la hacienda pública, el cual abraza múltiples aspectos y fenómenos diferentes relacionados con los recursos y gastos públicos, contrasta la uniformidad, consistencia y unidad que puede ser observada en el conjunto de las categorías y especies tributarias (impuestos, tasas, contribuciones especiales, exacciones parafiscales diversas) las cuales giran alrededor de los conceptos nucleares de tributo y de relación tributaria. Pero esto no ha impedido que la doctrina haya defendido con asertividad la existencia de una rama jurídica global de la hacienda pública, debido a razones políticas, prácticas y científicas, materia que involucra al derecho tributario y lo hace parte importante de una rama jurídica mayor. Esto explica la orientación de autores franceses, alemanes, italianos y españoles y de muchos latinoamericanos, que visualiza esta rama jurídica como ciencia y disciplina de todo el ciclo financiero del Estado: fines-ingresos-presupuestos-gastos-controles. Así, en modo sintético, el autor español Fernando Sainz de Bujanda define el derecho financiero o derecho de la hacienda pública como "rama del derecho público interno que organiza los recursos del Estado y de las otras entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de recaudación de los ingresos y de erogación de los gastos y de los pagos necesarios para el cumplimiento de sus fines"[5]. Definición que es complementada con

[5] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero.* Madrid,

expresión tajante de Ferreiro Lapatza: "... la actividad financiera resulta incomprensible si se prescinde de alguna de sus partes esenciales. La organización de los medios de que dispone el Estado para satisfacer sus necesidades debe ser considerada de manera unitaria"[6]. Todo lo cual lleva a concluir que el derecho tributario es una parte del derecho financiero, aunque fundamental y relativamente autónoma, inserta en un marco más amplio que es el ordenamiento financiero del Estado[7].

1.2.2. Concepto de Derecho Tributario.

Llegados a este punto, se hace necesario entonces precisar el concepto de derecho tributario, también llamado derecho fiscal, a partir de su objeto -que es el tributo- como ciencia y como disciplina jurídica.

De manera muy simple e incontrovertible, Jarach define la disciplina tributaria como "el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos", y a la ciencia del derecho tributario como aquella que "tiene como objeto el conocimiento de esas normas". El autor colombiano Mauricio Plazas Vega parece seguir este concepto simple al expresar: "El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos". En nuestro país, Florencio Contreras coincide al afirmar: "El derecho tributario tiene como objeto concreto, específico y determinado, erigido en una categoría jurídica que es el tributo. De manera que quien comprenda y conozca la entidad de esta categoría

---

Universidad Complutense, Facultad de Derecho ,1977, página 476. Citado por Plazas Vega, obra citada supra, página 29.

6 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 1992, página 32. Citado por Plazas Vega, obra citada supra, página 29.

7 PLAZAS VEGA, Mauricio A. Obra citada supra, página 30. A esta conclusión llegan un conjunto de autores españoles y latinoamericanos cuyas opiniones analiza Plazas Vega. Así, por ejemplo, los españoles Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo expresan: "El Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero, como el ordenamiento tributario no constituye más que una parte, así sea fundamental, en un ordenamiento más amplio constituido por el derecho financiero".

jurídica que es el tributo, está en capacidad de resolver toda la problemática que, desde el punto de vista estrictamente jurídico, planteen la interpretación y aplicación del derecho tributario"[8]. También en nuestro país, José Andrés Octavio adopta un concepto similar, pero con mayor alcance: "El derecho tributario es el conjunto de normas que regulan la creación y aplicación de los tributos y las relaciones jurídicas que de ellos derivan. Los tributos son las prestaciones de dinero, exigidas por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, mediante una ley, para atender los gastos destinados al cumplimiento de sus fines". Noción de tributo que adopta la definición del Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 13. A lo cual agrega Octavio que "el derecho tributario está considerado por la doctrina más aceptada como una rama del derecho financiero, con normas y principios propios que le confieren carácter autónomo, especialmente en lo que se refiere al derecho material"[9].

Se observa claramente que dicho concepto de derecho tributario gira principalmente alrededor de la noción de tributo y de la relación jurídica tributaria, pero se extiende al poder tributario, a las fuentes jurídicas de los tributos, a sus procedimientos especiales de determinación y recaudación, y a las sanciones para asegurar su cumplimiento. Extensión que ha hecho pensar a la doctrina no sólo en segmentos sino en subdivisiones del derecho tributario, tales como el derecho tributario constitucional; el derecho tribu-

---

8 JARACH, Dino. Obra citada supra, página 6. Plazas Vega, Mauricio. Obra citada, página 46. Contreras Quintero, Florencio. Obra citada supra, página 11.

9 OCTAVIO SEIJAS, José Andrés. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario.* Colección Textos Legislativos N° 17, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1998, páginas 15 y siguientes. Artículo 13: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Cfr: *Modelo de Código Tributario.* Reforma Tributaria Para América Latina, preparada por el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de Estados Americanos, Washington, D.C. 1968. Segunda Edición. Página 19. Octavio, al igual que Jarach, da prevalencia al derecho material sobre el derecho formal en su concepto de derecho tributario.

tario sustantivo o material u obligacional; el derecho tributario formal o administrativo; el derecho procesal tributario; el derecho tributario internacional; y el derecho tributario penal. De las cuales interesa tratar en este capítulo las vertientes tributarias del derecho material y del derecho formal, como partes de un mismo cuerpo antes que como ramas o divisiones de la disciplina.

Como indicó José Andrés Octavio, el concepto de derecho tributario comprende tanto la creación como la aplicación de los tributos. Este doble enfoque ha dado lugar en la teoría y en la práctica tributarias a una tensión entre el poder legislativo y la Administración del Estado; entre la creación legislativa de los tributos inherente al Estado de Derecho y la potestad y competencia ejecutivas para exigir su cumplimiento y recaudarlos; entre la reserva o exclusividad de la ley para decidir cuál será la riqueza gravada, en cuáles circunstancias, en cuál proporción, en cuál momento y cuáles sujetos quedarían obligados a pagar, vale decir, el diseño de los tributos y de todos sus elementos esenciales, por un lado, y la determinación en el hecho concreto del tributo a pagar por cada contribuyente y la exigencia de su cumplimiento, de acuerdo con la ley. Tensión que se proyecta necesariamente en la relación entre el contribuyente, que busca encontrar en la ley certeza y seguridad para su obligación de contribuir y la Administración, cuya pretensión o exigencia al contribuyente persigue obtener el mayor y más eficiente resultado de recaudación, con el objeto de aportar los recursos necesarios para que todos los entes públicos puedan lograr sus fines y objetivos.

Habida consideración que la creación y la aplicación de los tributos son pasos o fases de una secuencia natural en el derecho, algunos autores de la ciencia tributaria han tomado posición en favor de la prevalencia de la creación de los tributos y por ende, del derecho material que rige la obligación tributaria, frente a la aplicación de la norma tributaria, a la que consideran como estricta ejecución de la ley. Desde otra perspectiva, pero sin negar que la Administración debe cumplir la ley tributaria, otros autores, inspirados en el fin primordial de los tributos, que es la recaudación suficiente de dinero para cumplir con las metas

políticas y operativas del Estado y de sus órganos, se afincan en la necesidad de interpretar la ley tributaria y apreciar los hechos sometidos a ella del modo que más favorezca a una mayor recaudación o a la detección de la verdadera capacidad contributiva individual. En esta perspectiva, la función administrativa y por tanto el llamado derecho formal o administrativo, que rige las facultades y los procedimientos de los órganos de la Administración, tiene un peso preponderante y tiende a prevalecer. En términos muy simples, esta sería la contraposición tradicional entre la tendencia legalista o clásica y la tendencia funcionalista o administrativista del derecho tributario.

Sin perder de vista la tensión antes descrita, desde la posición legalista, Jarach define al derecho tributario material o sustantivo como "el derecho de las obligaciones tributarias, entendiendo por obligaciones tanto la relación jurídica cuyo objeto es la prestación del tributo, como las demás relaciones cuyo contenido consiste en prestaciones accesorias, como asimismo la relación contraria a la obligación tributaria, que surge del pago indebido en la cual el Estado es el sujeto pasivo y el particular el sujeto activo". Jarach añade que "para que los fines del derecho tributario sustantivo se cumplan no es necesaria siempre la intervención de la Administración", ya que en todos los ordenamientos jurídicos surgen obligaciones tributarias que se cumplen (se autoliquidan o ejecutan espontáneamente) "por la simple observancia de los preceptos legales por parte de sus destinatarios", lo que demuestra que la actividad de los contribuyentes no siempre "está supeditada jurídicamente a la actividad administrativa en general, ni a algún acto administrativo en particular".

Lo anterior hace afirmar a Jarach que su posición tiene dos corolarios: "el primero consiste en que el poder coercitivo del Estado, que caracteriza al tributo, se agota en el momento de la creación de la ley, o sea, de la creación de las normas de derecho sustantivo. La Administración no es la portadora del poder estatal para hallar los recursos para las finanzas públicas, sino solamente para cumplir la ley. En el derecho tributario material son las normas objetivas las que crean la obligación y las pretensiones

fiscales y en su ámbito no hay preeminencia de una parte sobre la otra -fisco y contribuyente- ni sujeción". "... El segundo corolario, es que debe distinguirse el derecho tributario sustantivo o material del derecho tributario formal o administrativo y que las relaciones jurídicas disciplinadas por una y otra materia, son distintas y pueden no acoplarse en la vida real"[10]. Esto le lleva a concluir, a nuestro entender, que el derecho tributario material, como esencia de la ciencia y de la disciplina, no se integra ni es absorbido por la actividad de la Administración ni por el derecho administrativo, porque son reglas con distinta función y naturaleza, aunque tampoco se les pueda considerar como compartimientos estancos. Mientras al primero corresponde la estructura de la obligación, al segundo corresponde la recaudación, en sus aspectos de cobro, percepción, búsqueda y reconocimiento de las pretensiones concretas del fisco. Por ejemplo y tal vez con cierta exageración, sería inadmisible que la Administración pudiera ejercer facultades discrecionales -propias de su operación- en el ámbito de la fijación del contenido y alcance de las obligaciones tributarias, cuya determinación sólo admitiría comportamientos estrictamente debidos y reglados. En cambio, cuando se trata de una relación de contenido administrativo, existe la posibilidad de que la Administración ejerza sus facultades de acuerdo con un criterio de oportunidad y conveniencia[11].

---

[10] JARACH, Dino. Obra citada supra, páginas 11 y 12.

[11] JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Editorial Liceo Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, Tomo I, página 161. Expresa Jarach: "En materia de derecho tributario sustantivo, es decir, cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor puede cobrar o no el impuesto que nace de la ley (sic), únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho-deber, en el sentido de que lo que es su derecho creditorio es también su obligación de hacerlo valer a favor del Estado, que el organismo administrativo representa. En cambio, cuando se trata de una relación de carácter administrativo, existe la posibilidad de que la Administración ejerza o no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad; y cuando hablamos de oportunidad administrativa usamos un término que es característico para indicar el contenido de las facultades discrecionales, que se rigen no por derechos-deberes, sino por el criterio de apreciación, de oportunidad, que el mismo organismo puede ejercer".

Sin desmerecer el valor de la posición de Jarach, con inclinación a la preminencia absoluta del derecho material sobre el derecho formal en el ámbito de los tributos, es conveniente ir al origen de la teoría, en busca del equilibrio entre las dos vertientes mencionadas. Se atribuye al autor alemán Albert Hensel la expresión teórica original de las dos vertientes y de su complementación sinérgica. Según este autor, quien destacó en los años que siguieron a la primera guerra europea y falleció prematuramente en el año 1933, "la característica de una imposición conforme a los principios del Estado de Derecho está en la disciplina de la obligación tributaria mediante una norma jurídica. ... el medio técnico jurídico para alcanzar tal vínculo legal es la determinación de los *hechos generadores del impuesto*. El hecho generador del impuesto contiene normativamente los presupuestos abstractos e hipotéticos de cuya concreta existencia (*realización del hecho generador*) resultan determinadas consecuencias jurídicas. La teoría del hecho generador del impuesto y de sus consecuencias jurídicas crea entre el Estado y el súbdito una relación jurídica que llamaremos *relación obligatoria de derecho público* y está recogida bajo el concepto de *derecho tributario material*. La parte general del derecho tributario material tiene la tarea de exponer los elementos comunes de todas las distintas leyes de impuesto, en cuanto disciplinan estos hechos generadores." Pero seguidamente, Hensel puntualizaba lo siguiente: "La determinación del hecho generador no basta al Estado para llevar a ejecución las pretensiones que se derivan de la realización del hecho generador mismo. Esta ejecución de la pretensión en sentido lato es tarea de la *administración tributaria del Estado*. El derecho administrativo está de este modo subordinado teleológicamente al derecho material, pero presenta, prescindiendo de aquél características jurídicas propias. Traer a la luz estas características es tarea de la teoría del *derecho tributario administrativo*. La relación obligatoria de impuesto es ciertamente la base, pero no la relación jurídica típica de esta parte del derecho tributario, la cual debe ocuparse de las relaciones entre *autoridad* tributaria y *obligados* tributarios".[12]

[12] HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Traducción al español de Leandro Stock y Francisco Cejas. Editorial Jurídica Nova Tesis. Buenos Aires, Argentina, 2004. Página 66.

Hensel, de acuerdo con la legislación alemana de su tiempo, asumía que la *relación de derecho administrativo* requería de la emisión del acto administrativo llamado "aviso de impuesto", o sea, "el requerimiento de una determinada suma pecuniaria debida en base a la realización del hecho generador", como requisito para el inicio de una nueva relación; dentro de esta relación y con invocación del Estado de Derecho, hacía énfasis en la necesaria existencia del *procedimiento* para la ejecución financiera coactiva de la pretensión del Estado y como contrapeso, de un *procedimiento de remedios jurídicos disciplinado por el Estado* puesto a disposición del obligado para su *tutela jurídica suficiente* frente a los requerimientos injustificados de pago[13]. Con mucho acierto, Hensel precisaba: "Si bien se pudo afirmar supra que el débito de impuesto surge con la realización del hecho generador y que, por lo tanto, para el nacimiento de la pretensión del Estado no es necesario ningún acto administrativo especial, esto no excluye que el Estado desarrolle una actividad administrativa en el campo de la imposición, para contribuir por su parte también a satisfacer las pretensiones de impuesto de aquél surgidas de conformidad con el hecho generador"[14].

---

[13] HENSEL, Albert. Obra citada supra. Página 67. En relación con el contencioso tributario, en la doctrina nacional ya se reflejaban algunos elementos de la obra de Hensel, así: "...la especificidad de la rama tributaria se contrae esencialmente a los aspectos sustantivos de ella, es decir, a la concepción y regulación de la *obligación tributaria*, que engloba aspectos tales como el principio de realidad económica, el carácter patrimonial del vínculo obligacional, la configuración de los sujetos pasivos de la obligación, el hecho generador, la base imponible, los modos de extinción, los privilegios y garantías, etcétera. Empero, por lo que se refiere a la determinación y recaudación de los tributos, esta rama jurídica se alimenta de los conceptos del derecho administrativo, porque se trata precisamente del ejercicio de potestades administrativas. Por este motivo el conocido tributarista alemán Albert Hensel se refiere a la existencia de un *derecho tributario obligacional* frente a un *derecho tributario administrativo*". Ver: RUAN SANTOS, Gabriel. *El Contencioso Tributario*. En Revista de Derecho Público N° 21. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, enero-marzo 1985, páginas 16 y 17.

[14] HENSEL, Albert. Ibid, páginas 67, 241, 243 y 244. Dentro de su original concepción de dos relaciones tributarias coexistentes, la substancial y la administrativa, Hensel indicaba lo siguiente: "Nosotros recogemos estas actividades administrativas del Estado (indagación y determinación del débito

De manera que Hensel postulaba con claridad las dos vertientes del derecho tributario: obligacional y administrativa; indicaba la función indispensable que cada una de ellas debía cumplir en el ejercicio del poder de imposición del Estado; advertía las dos relaciones jurídicas que surgían de cada una de esas funciones, debido a la intervención de órganos de ramas distintas del Poder Público; así como también, estimaba la complementación entre ambas disciplinas para llevar a ejecución con justicia la pretensión del fisco.

La doctrina moderna del derecho tributario ha puesto de relieve además, la interacción entre las dos vertientes mencionadas, material y formal, a tal punto que, analizadas las cosas con detenimiento, la creación e interpretación y la aplicación concreta de la ley tributaria -mediante los procedimientos administrativos- se amalgaman finalmente en una sola realidad dinámica, si se tiene en cuenta que dicha ley frecuentemente contiene conceptos indeterminados o de apreciación, cuya aplicación requiere del contribuyente y de la Administración una actividad valorativa acerca de los hechos y de los preceptos, que dista de ser un proceso de automatismo lógico o de simple subsunción normativa, el cual

---

de impuesto, participación al deudor con orden de pago, recaudación de la prestación debida, gestiones de ejecución) dedicadas a la realización inmediata de sus pretensiones, bajo el concepto común de *procedimiento tributario.* En esto tenemos una especie de *imagen especular de derecho administrativo* del derecho tributario material: el procedimiento es la transformación administrativa de la pretensión de impuesto, originada sobre la base del derecho material...". Por su parte, Valdés Costa señalaba con respecto a la doctrina de Hensel lo siguiente: "Frente a la nueva corriente doctrinaria que asigna a la actividad administrativa de determinación características propias del poder de imposición, reafirmamos nuestro convencimiento acerca de la diferencia jurídica substancial entre el nacimiento de la obligación por la ocurrencia del hecho imponible y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía de la prestación. El concepto proviene de Hensel, quien puso de manifiesto de manera indiscutible la diferente naturaleza del acto legislativo que crea el tributo, respecto del acto administrativo que, en función exclusiva de aplicar la ley, efectúa la determinación". Ver: Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Editoriales Marcial Pons, Temis y Depalma, Segunda Edición, Madrid, Santa Fe de Bogotá y Buenos Aires, respectivamente, 1996. Página 356.

debe ser auxiliado por criterios suministrados por las ciencias económica y financiera y por otras disciplinas no tributarias. Tan importante es esta interacción que mientras la Administración no ha desplegado su intervención no puede saberse con certeza los términos del cumplimiento ni considerarse al contribuyente liberado de su obligación tributaria. Este enfoque ha hecho resurgir la tendencia dinámica, procedimentalista o neo-administrativista del derecho tributario que, a través de la llamada "potestad de imposición" o "función tributaria" de la Administración o "procedimiento de imposición",persigue la determinación de la capacidad contributiva individual y concreta, más allá o con superación de la contraposición comentada entre lo material y lo formal[15].

Por lo anterior, la existencia de estas dos vertientes del derecho tributario, material y formal, obligacional y administrativa, lleva a reunir en una sola rama jurídica el conjunto de materias sustantivas y adjetivas comprendidas en el Código Orgánico Tributario y en las leyes especiales creadoras de los tributos. En el Código

[15] PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I, Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, páginas 21, 22, 23 y 24. Estos autores plantean la *"desmitificación"* de la preminencia del derecho tributario material sobre el derecho tributario administrativo, mediante una integración del esquema central de la relación tributaria obligacional con las tendencias que potencian la actividad administrativa en el ámbito tributario, llámese potestad de imposición, función tributaria, o procedimiento de imposición. Plazas Vega resume la confrontación de las tendencias en la doctrina moderna del derecho tributario, al señalar que frente a la *magnificación del hecho imponible* en torno a la obligación tributaria y al derecho material, corriente dominante entre los autores latinoamericanos, se coloca la *magnificación del procedimiento*, cuya preocupación fundamental es la aplicación práctica de los tributos y el ejercicio de las potestades administrativas, mediante actos sucesivos de la Administración que permitan el reconocimiento efectivo de la capacidad económica concreta del contribuyente y el derecho al cobro del tributo, corriente ampliamente seguida entre los autores italianos y españoles contemporáneos. Sin embargo, Plazas Vega rechaza los extremismos y aboga por una armonización de ambas vertientes del derecho tributario: material y formal. Ver: PLAZAS VEGA, Mauricio A. Obra citada supra, páginas 489 a 492. Ver también en esta materia a GIULIANI FONROUGE, Carlos. Obra citada supra, páginas 39 y siguientes.

como instrumento general que regula las instituciones tributarias, en particular la obligación tributaria, y en las leyes especiales como instrumentos especiales reguladores de cada una de las especies tributarias. Pero también comprende el derecho tributario el conjunto de normas adjetivas que prevén y regulan la organización y facultades de la Administración Tributaria, así como también los procedimientos tributarios destinados a la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias. De allí que los capítulos de este Manual recogen la indicada extensión del derecho tributario y comprenden temas como los siguientes: concepto, autonomía y fuentes; fundamentos constitucionales; la codificación; el derecho de la obligación tributaria (los sujetos, el hecho imponible, los medios de extinción de la obligación, las exenciones y exoneraciones, etcétera); clasificación de los tributos; el derecho tributario formal (las facultades, atribuciones, funciones y deberes de la Administración, así como también de los contribuyentes; los procedimientos de determinación, de fiscalización y de recaudación, de revisión y de impugnación de actos administrativos, etcétera); derecho procesal tributario; derecho internacional tributario; derecho penal tributario; impuesto sobre la renta; impuesto al valor agregado; impuesto de sucesiones y donaciones; impuesto de aduanas; impuesto municipal sobre las actividades económicas; y demás impuestos nacionales y municipales.

2. Desarrollo Histórico del Derecho Tributario.

Gabriel Ruan Santos*

2.1. Resumen.

Los estudiosos de la evolución del derecho tributario o derecho fiscal, coinciden en afirmar que la existencia autónoma del

* Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Año 1971. Mención Magna Cum Laude. Profesor a nivel de pregrado y de postgrado en Derecho Administrativo y en Derecho Tributario, en la Universidad Central de Venezuela y en la Universidad Católica Andrés Bello desde 1973, y en la Universidad Metropolitana desde 1999. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario desde el año 1984 y

derecho tributario se hace realidad en Alemania, en los años precedentes y posteriores a la promulgación de la conocida como Ordenanza Tributaria Alemana de 1919. Pero antes de este alumbramiento, los estudios tributarios estuvieron sometidos a la ciencia económica y a la doctrina de los civilistas. Con el auge del derecho administrativo a fines del siglo XIX, la disciplina tributaria fue considerada como parte de la hacienda pública regida por el derecho administrativo, sometida a la supremacía del Estado, para luego ser absorbida por el derecho financiero y por la ciencia de las finanzas públicas. A lo largo del siglo XX, la evolución de los estudios tributarios se desenvuelve en la contraposición dialéctica entre las tendencias legalistas, substancialistas u obligacionistas y las tendencias funcionalistas, integralistas, o administrativistas, hasta llegar a una etapa actual en la cual se busca la armonía entre ambas tendencias, con asunción de la capacidad económica como criterio primordial de la disciplina, pero dentro del cauce del principio de legalidad tributaria.*

2.2. Desarrollo.

No obstante que la existencia del tributo como institución jurídica se remonta a la antigüedad, los autores coinciden al señalar que el derecho tributario, como ciencia y como disciplina autónoma, es relativamente reciente; y sus inicios se ubican en los años finales de la segunda década del siglo XX, sin por ello ignorar los intentos precedentes de elaboración doctrinal del concepto de impuesto, como figura central de la materia.

Como se ha dicho antes, el derecho tributario surge del derecho financiero, tronco del cual forma parte, como una rama jurídica que adquiere autonomía científica y de derecho positivo; a su vez el derecho financiero o derecho de la hacienda pública es un desprendimiento del derecho administrativo, con el

expresidente del Consejo Directivo de la misma (2001-2003). Representante principal y alterno de la AVDT por ante el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Autor de treinta (30) publicaciones jurídicas, aproximadamente. Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela desde 2004.

cual ambas disciplinas -financiera y tributaria-conservan nexos estrechos; y por último, como es bien sabido, el derecho administrativo procede del derecho público y es una rama del mismo. Derivación que explica el origen del poder tributario de "iure imperii", pero sujeto a los límites constitucionales; los fines fiscales o recaudatorios de los tributos junto a los fines extrafiscales o de política económica y social presentes en su configuración; las prerrogativas de la Administración, que actúa mediante actos administrativos; así como también la sinergia entre el derecho tributario material y el derecho tributario administrativo en su desarrollo. Sin embargo, esta matriz de derecho público no debe hacer olvidar la enorme influencia que ha ejercido en la materia el derecho civil y la doctrina de los civilistas, lo cual ha contribuido decisivamente a la formación del perfil de la obligación tributaria, como relación jurídica "ex lege" de contenido patrimonial entre el fisco y el contribuyente, garantizadora de la libertad individual y de la seguridad jurídica.

Los estudiosos de la evolución del derecho tributario o derecho fiscal, denominación esta última preferida por la doctrina francesa debido a razones históricas, coinciden en afirmar que la existencia autónoma del derecho tributario se hace realidad en Alemania, en los años precedentes y posteriores a la promulgación de la conocida como Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.Es en este momento histórico que surge "la orgánica impostación de toda la materia", con la afortunada frase de Rastello[16].

Pero antes de este momento de alumbramiento, los estudios tributarios estuvieron dominados por la ciencia económica, y en

[16] RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario. Principi Generali.* cuarta edición, Padova, Italia, Casa EditriceDott. Antonio Milani CEDAM,1994. Página 5 y 6. Dice Rastello: "Los estudios de teoría general del derecho tributario, como sector del ordenamiento jurídico susceptible de un tratamiento autónomo para finalidades científicas y didácticas, son muy recientes, según la opinión unánime de la doctrina. Se considera, en efecto, que se han desarrollado en el período inmediatamente sucesivo a la primera guerra mundial, después que en el ordenamiento alemán los principios reguladores de la imposición tributaria fueron recogidos en la Ordenanza Tributaria de 1919 (Reichsabgabenordnung)".

particular por los economistas ingleses (Smith, Ricardo, Mill) desde el punto de vista político, y por la doctrina civilista europea desde el punto de vista jurídico. En este último aspecto, con remarcado predominio de la filosofía liberal y del análisis jusprivadista de los fenómenos jurídicos, según los concebía el derecho civil, en la interpretación de las leyes tributarias. Con posterioridad, y con el auge del derecho administrativo a fines del siglo XIX, el derecho tributario fue considerado conjuntamente con el derecho de la hacienda pública como parte del derecho de la Administración Pública, con énfasis en la soberanía y en la supremacía del Estado. Destaca en esta etapa administrativista, la escuela alemana del derecho público surgida bajo la monarquía, personificada en autores como Laband, Jellinek, Mayer, Fleiner, Gneist, quienes concebían la relación entre el fisco y el contribuyente como una relación de poder-sujeción, y según algunos como "relación de fuerza", al igual que en los demás campos de la relación entre el Estado y los súbditos, y defendían las prerrogativas de policía de la Administración en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias. No era de extrañar en este contexto que quienes confrontaban esta posición autoritarista se afincaran en la posición legalista a ultranza contraria, y se aferraran a la conceptuación civilística de la obligación tributaria, como relación de derecho "inter pares", frente al ejercicio de las prerrogativas administrativas unilaterales en materia de tributos.

De cara a la confrontación mencionada y a modo de síntesis dialéctica, autores españoles como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García explican el hito histórico de la Ordenanza Tributaria Alemana (A.O. Reichsabgabenordnung), obra primordial del tributarista Enno Becker, con las palabras siguientes: "Únicamente en este ambiente puede comprenderse una reacción como la que vino a representar la aparición en 1919 de la Ordenanza Tributaria Alemana. En esta ocasión, bajo el pretexto de anclarse sobre la realidad económica, el movimiento pendular, que tan a menudo preside la epistemología de las ciencias sociales, llevó el legítimo deseo de sustraer las normas fiscales de la tutela que sobre ellas ejercía el derecho civil a un peligroso maridaje con la ciencia económica. En la interpretación de las normas

fiscales -dice el artículo 9 de la Ordenanza- se deberá tener en cuenta su fin, su significado económico y desenvolvimiento de las circunstancias que las acompañan". A lo cual añaden esos conocidos autores que dicho precepto ha sido considerado como "la expresión antitética más lograda del formalismo jurídico", destinada a "huir de las rigideces del derecho civil.....al resaltar la importancia del elemento económico real, ligaban al intérprete a los valores económicos subyacentes y dificultaban considerablemente la extensión del fraude fiscal"[17].

Esta Ordenanza, pionera y modelo de la codificación tributaria, realizó un verdadero cambio cualitativo en la evolución del derecho tributario y puso los elementos esenciales de su autonomía científica y de derecho positivo. Su texto contenía los principios sustantivos del derecho tributario, las normas de procedimiento y la disciplina de las infracciones y sanciones. Fue dictada bajo el influjo de la Constitución de la República Democrática de Weimar, obra dicha Ordenanza de Enno Becker, jurista de indudable filiación democrática. Su texto fue reformado por la Ley de Adaptación Impositiva Alemana en el año 1934, para incluir en ella concepciones del nacionalsocialismo, las cuales fueron suprimidas después y no estuvieron en el texto vigente hasta 1977, año en el cual se dictó un nuevo Código que sigue básicamente la misma orientación[18].

La promulgación de la Ordenanza Tributaria Alemana en 1919 dio empuje al surgimiento de una vigorosa doctrina alemana inspirada en sus disposiciones, elaborada por un conjunto de juristas de esa nacionalidad, como fueron Hensel, Ball, Waldecker, Merk, Friedrichs, Lion, Nawiaski, Bühler, Gerloff, Schmolders, Wagner, Neumark, y otros, así como el suizo Blumenstein. Se atribuye a esta doctrina germánica el haber instituido la capacidad contributiva como inspiración y causa de la norma fiscal y "ratio legis suprema" de todo el ordenamiento tributario[19].

---

[17] PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, obra citada supra, página 9.
[18] GIULIANI FONROUGE, obra citada supra, página 46.
[19] PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, obra citada supra, páginas 10 y 15.

Mientras que en Italia, tiempo después del inicio marcado por la noción del impuesto aportada por el precursor de la Escuela Napolitana Oreste Ranelletti, en el contexto del derecho financiero o de la hacienda pública, sobresale la llamada Escuela de Pavía liderizada por el jurista Benvenuto Griziotti, tendencia que habiendo tomado orientación del realismo económico de los tributaristas alemanes, intensificó el factor económico-financiero en el estudio de los tributos y otorgó predominio a las ciencias de las finanzas en la creación y aplicación del derecho financiero, con sentido antiformalista, dando lugar al método funcional o integral como instrumento para la elaboración e interpretación de las leyes financieras, incluidas dentro de éstas las impositivas. Con similar orientación que los tributaristas alemanes, Griziotti desarrolló el principio de la capacidad contributiva como eje de la tributación, la cual debía ser investigada en la relación concreta instaurada entre el fisco y el contribuyente. Esta tendencia, atenuante de la misión defensiva de la forma jurídica y del principio de legalidad, fue eficazmente enfrentada por muchos autores italianos en el siglo XX, a la cabeza de los cuales destacó con brillo científico el jurista Achille Donato Giannini, líder de la Escuela de Milano, a quienes se debe una eficiente defensa del principio constitucional de legalidad tributaria, más allá del individualismo jurídico inherente al derecho civil, sin alejamiento de la búsqueda de la capacidad económica. En general, se reconoce a la doctrina italiana un enorme aporte en la consolidación del derecho tributario, bien como parte del derecho financiero, del derecho administrativo o como disciplina autónoma, materializado este aporte no sólo en las obras de Griziotti y Giannini, sino en las de Vanoni, Romanelli-Grimaldi, Ingrosso, Berliri, Cocivera, Pugliese, Micheli, Tesoro, Fedele, D´Amelio, D´Alessio, Tesauro, Amatucci, Rastello, Maffezzoni, Uckmar, y tantos otros renombrados juristas[20].

En Francia, el derecho fiscal fue concebido durante el siglo XIX y buena parte del XX como un capítulo más del derecho

[20] PLAZAS VEGA, obra citada supra, páginas 486 y siguientes. PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ. Obra citada supra, página 12.

administrativo, dentro de la disciplina de la hacienda pública, con especial inserción en la evolución desde una hacienda liberal a la hacienda de la redistribución social de la riqueza. De manera que no ha habido una verdadera separación entre el derecho financiero público y el derecho tributario en ese país, el cual ha sido instrumento del primero, sobre todo por su estrecha relación con el régimen presupuestario del Estado. Sin embargo, Duverger reconoció que "el derecho fiscal pertenece al derecho administrativo, pero se estudia aparte porque presenta una acusada originalidad en su contenido y en los procesos que origina su aplicación"; a lo cual añadió que su pretendida autonomía se limitaba a la interpretación de la norma fiscal, como una técnica para combatir la evasión. Es posible que las palabras de Duverger se quedaran cortas con respecto al significado expansivo que encerraban[21]. Otros autores como Geny y Trotabas, desde enfoques distintos dieron impulso a su relativa autonomía científica. Geny, con enfoque legalista de índole civilista, reconocía los "particularismos del derecho fiscal", pero a cambio de esto invocaba la racionalidad del derecho privado que se inspiraba en la naturaleza de las cosas, por ello la ley fiscal debía ser neutral, aunque respondiera a una necesidad indiscutible de la comunidad, no debía destruir, entorpecer ni modificar la organización social, económica y política, que es anterior y superior a dicha ley, "sino simplemente adaptarse a la misma". Agregaba Geny: "Lejos, pues, de colocarse como rival del derecho común, conviene que el derecho fiscal se acomode a él lo mejor posible, que se limite a gravar los fenómenos jurídicos tal cual como son ... "[22]. Trotabas, desde una perspectiva diferente, dentro del derecho financiero público, fue cultor del principio de la capacidad contributiva como orientación primordial del derecho fiscal y pilar de su relativa autonomía, a la vez que reconocía la interacción

[21] DUVERGER, Maurice. *Hacienda Pública*. Traducción de José Luis Ruíz Travesí. Barcelona, Casa Editorial Bosch, 1968. Páginas 7 y siguientes; 351 y siguientes. También: MEHL, Lucien. *Elementos de Ciencia Fiscal*. Traducción de J. Ross y M. Bricall. Casa Editorial Bosch, 1964. La doctrina francesa es muy amplia en el estudio de la técnica fiscal o de elaboración de los tributos.

[22] PEREZ DE AYALA y GONZALEZ. Obra citada supra, página 14.

entre la ciencia económica y la ciencia jurídica en la disciplina de los tributos[23].

En las décadas finales del siglo XX e inicios del XXI, llegamos al apogeo del derecho tributario, como ciencia y como rama jurídica, por obra de una pléyade de juristas de muchas nacionalidades, quienes han realizado una extraordinaria labor de síntesis entre las tendencias académicas antagónicas mencionadas y de intenso desarrollo a partir de sus elaboraciones centrales, entre los cuales destacan los autores españoles, los italianos y los latinoamericanos, integrados en su mayoría en el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). En esta etapa contemporánea, se debe señalar a los españoles Sainz de Bujanda, Amorós Rica, Albiñana, Pérez de Ayala, González García, Calvo Ortega, Cazorla Prieto, Ferreiro Lapatza, García Añoveros, Acosta, Ramallo, Rodríguez Bereijo, Queralt, Casado, Pérez Royo, Cortés, Lejeune; a los italianos Uckmar, Abbamonte, Amatucci, Adonnino, Falsitta, Moschetti, Fantozzi, Sacchetto; y a los latinoamericanos Jarach, Valdés Costa, Gomes de Sousa, Araújo Falcao, Ataliva, Baleeiro, Giuliani Fonrouge, Flores Zabala, Octavio, Villegas, Luqui, De Juano, Casás, García Belsunce, Navarrine, Asorey, Plazas Vega, Vidal Cárdenas, Troya, Bravo Arteaga, De Barros, De la Garza, y tantos otros más jóvenes de diversas nacionalidades, que merecerían estar en esta larga lista.

En conclusión, en una dimensión espacial mayor, y con seguimiento del respetable criterio de Pérez de Ayala y de González García, la evolución del pensamiento tributario europeo y latinoamericano -incluyente del venezolano- decanta en tres principios esenciales, que hacen de pilares fundamentales de la disciplina: el principio fiscal o recaudatorio, el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva. A lo cual añaden esos autores un matiz caracterizante en favor del tercer principio, así: "De estos tres principios, el fiscal o recaudatorio tiene un claro carácter medial, y el de legalidad es común a todo el ordenamiento jurídico público. De suerte que no puede sorprender que el principio de capacidad contributiva, en toda su variada gama

[23] Ibid. Página 14.

de elaboraciones, desde el principio de justicia fiscal a la teoría de la causa, haya venido a ser el principio definidor por excelencia de esta materia y núcleo de elaboración sistemática del derecho tributario"[24]. En otras palabras, según este criterio, el principio fiscal es inherente a la hacienda pública y está asociado al carácter instrumental de la actividad financiera del Estado; el principio de legalidad es consustancial con el Estado de Derecho y en especial con el ejercicio del poder público, no obstante el rigor mayor que asume en ciertas disciplinas del derecho público, como el derecho penal, el derecho administrativo de las libertades públicas y el derecho tributario, por lo que respecta al hecho imponible y a la obligación tributaria. Pero la capacidad económica de contribuir a los gastos del Estado y de la colectividad es de la esencia de la rama jurídica tributaria. Sin embargo, "la acción coordinadora de los tres principios fundamentales -fiscal, de legalidad y de capacidad tributaria- confluyen y se coordinan en la consecución de un sistema armónico"[25].

En Venezuela, los primeros vestigios de análisis de los tributos -directos e indirectos- se remontan a los hacendistas de la primera parte del siglo XX: Abel Santos, Román Cárdenas, Gumersindo Torres y Alberto Adriani. Pero los estudios sistemáticos de derecho tributario se inician con la promulgación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el año 1942, debiendo señalarse las obras de Manuel Alvarado, Manuel Márquez y Pedro R. Tinoco, las cuales tenían un método predominantemente exegético o de comentarios legales, sin embargo demostraban un amplio conocimiento científico de la institución del tributo. Cabe recordar también en estos años iniciales, la valiosa tarea de divulgación de la disciplina tributaria cumplida por la jurisprudencia de los tribunales tributarios, como la Junta y los Tribunales de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta, la Corte Federal y la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Hacia los años sesenta del siglo XX comienza a desarrollarse la enseñanza universitaria del derecho tributario,

[24] Ibid. Página 7.
[25] Ibid. Página 15.

enmarcada dentro de las lecciones de finanzas públicas y derecho financiero, siendo destacable en esta época la labor de profesores como Contreras Quintero, Casado Hidalgo, Parra Pérez, Octavio, Misrachi, Padrón Amaré, Montilla y otros más jóvenes que fueron incorporándose en las décadas posteriores. Hoy en día, el derecho tributario ocupa un espacio profesional y académico de importancia en el país, el cual se refleja en una abundante doctrina y jurisprudencia nacional, que ha sido divulgada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y que será recogida en las páginas de este Manual[26].

A guisa de ejemplo de la consistencia conceptual alcanzada por el derecho tributario en Venezuela, como producto de la reflexión de sus especialistas y de la asimilación de muchos de los temas desarrollados por la legislación y la doctrina extranjera, ya en el año 1959, la Corte Federal se expresaba en términos que denotaban con claridad la autonomía relativa de la disciplina en el país, del modo siguiente: "De ahí que frente al sistema normativo general o común del ordenamiento jurídico privado, el fiscal presente el particularismo normativo propio de un derecho especial que dados los fines de interés público eminente que persigue el legislador con sus preceptos, se informa con criterios distintos y a veces contrarios de aquellos que inspiran el derecho común. Esta técnica permite al legislador tomar en cuenta para la legislación momentos o datos reales del fenómeno económico

[26] MEJÍA BETANCOURT, José Amando. *La Configuración Histórica del Derecho Tributario en Venezuela*. En Temas de Actualidad Tributaria, Homenaje a Jaime Parra Pérez. Páginas 433 y siguientes. TINOCO (hijo), Pedro R. *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Madrid, 1955. ALVARADO, Manuel A. *El Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Bogotá-Caracas, 1944. MARQUEZ, Manuel M. *El Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Caracas, Editorial Élite, 1945. ALVAREZ FEO, Federico. *Curso de Finanzas y Leyes de Hacienda*, Caracas, Tipografía Americana, 1974. LEPERVANCHE PARPARCÉN, René. *Ley Orgánica de Hacienda Nacional*. Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal, N° 16, enero-febrero, 1940. Ministerio de Hacienda. Administración General del Impuesto Sobre la Renta. Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965 (Compilación). Tomos I a IV. Caracas, 1966. ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO. *Sesenta Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y Estudios de Legislación Fiscal*. AVDT, Caracas, Editorial Torino, 2003.

distintos de aquellos acogidos por el derecho común, por considerar que tales datos así admitidos y construidos por la técnica se consideran más adecuados para el logro de los fines pragmáticos perseguidos por la política fiscal, sustituyendo elementos cualitativos por cuantitativos, o aquellos en los cuales predomina el arbitrio y la apreciación subjetiva, por aquellos de fácil y precisa determinación en virtud de su naturaleza objetiva"[27].

Puede decirse con seguridad que en nuestro país, como en Europa y Latinoamérica, la evolución del derecho tributario ha logrado también no sólo identificar el objeto de la materia, sino también separar claramente las normas tributarias del resto de la legislación, determinar los principios fundamentales que le dan consistencia a las relaciones del fisco con los contribuyentes e integrar un cuerpo sistemático y armónico de sus instituciones, como es el Código Orgánico Tributario existente desde 1982, todo lo cual permite afirmar que desde hace más de tres décadas llegó al sitial de ciencia jurídica perteneciente al derecho financiero, dentro del vasto campo del derecho público.

3. Autonomía del Derecho Tributario y relaciones con otras ramas jurídicas

Héctor Rangel*

Los distintos cursos de derecho financiero y tributario, suelen tratar separadamente el problema de la autonomía del derecho

[27] Sentencia de la Corte Federal del 22 de octubre de 1959. Ver: Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta, compilación citada supra, Tomo II, páginas 241 y 242.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista Mención *Summa Cum Laude* en Derecho Financiero de la UCAB. Especialización en Finanzas Públicas (culminando). Diploma en Gestión de las Finanzas Bancarias en la UCAB. Ex Profesor invitado en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública para la cátedra de "Tributos Estadales y Municipales". Profesor en pregrado de las cátedras de "Contabilidad Gubernamental" y "Presupuesto Público" en la Universidad José María Vargas. Es Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

financiero y el problema de la autonomía del derecho tributario. Hay que recordar que, si bien el derecho tributario es una parte del derecho financiero, el objeto de estudio de cada una de las disciplinas mencionadas, esto es, los "tributos" en el caso del derecho tributario y la "actividad financiera del Estado" en el caso del derecho financiero, justifican su tratamiento separado, no sólo porque ello resulte conveniente desde un punto de vista didáctico sino también porque la doctrina ha expuesto respecto a cada una de ellas distintos argumentos para sostener y defender su autonomía científica.

Calificar el asunto de la autonomía de ambas disciplinas como un "problema" no es casualidad, y obedece fundamentalmente al hecho de que este tema ha sido objeto de diversos e interesantes debates en la doctrina, lo que ha dado lugar a diversas posiciones sobre el particular. En sentido amplio, se puede identificar y agrupar esas posturas de la siguiente manera: 1°) Una primera que niega la autonomía de ambas disciplinas; 2°) Una segunda postura que niega la autonomía del derecho financiero pero admite la autonomía del derecho tributario; 3°) Una tercera posición que subordina el derecho tributario al derecho financiero[28] y 4°) Una cuarta corriente -minoritaria- que postula la subordinación del derecho tributario al derecho privado.

Debemos la primera postura, a la escuela administrativa clásica, la cual, como afirma Giuliani, niega autonomía científica al derecho financiero y, por tanto, considera la actividad financiera estatal [incluyendo la tributación como parte de dicha actividad] como un capítulo del derecho administrativo o bien como parte especializada de él[29]. Luego, según esta corriente, ni el derecho financiero ni el derecho tributario, gozan de autonomía siendo representantes de la misma notables tratadistas del derecho administrativo como Zanobini, Mayer, Fleiner, Orlando y Del Vecchio. Explica Villegas, que tales autores fundaban su posición en que la actividad del Estado tendiente a obtener los medios

[28] GIULIANI, Carlos. (2001). *Derecho Financiero.* (7ma Ed, Vol 1). Buenos Aires: Ediciones Depalma. pp.34-35.

[29] GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. pp. 34.

económicos para lograr sus fines (medios de los cuales los más importantes son los tributarios) es una función administrativa típica que no difiere de las demás actividades públicas del Estado regidas por el derecho administrativo.[30]

Por su parte, Giuliani identifica una segunda corriente que niega la autonomía conceptual del derecho financiero, al considerar que no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de naturaleza diversa, pero se diferencia de la postura anterior porque estima que sólo puede considerarse disciplina jurídica independiente la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos derivados, es decir, el derecho tributario o derecho fiscal, siendo esta la orientación predominante en la doctrina alemana, suiza y francesa. Apunta el maestro argentino, que esta fue la opinión dominante en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo en octubre de 1956 aunque restringida a una "autonomía didáctica" y no conceptual.[31] Entre los seguidores de esta postura se inscriben entre otros Albiñana García, Eusebio González García, Pérez de Ayala, Araujo Falcao, Jarach, García Belsunce, Luqui, Martínez, Valdés Costa, Blumenstein, Hensel, Giannini, Berliri, Kruse, Micheli y otros.[32]

Con relación a la tercera posición, igualmente autorizada doctrina adhiere a la tesis de la autonomía del derecho financiero, de modo que el derecho tributario es una parte de esta rama del derecho. Entre los autores que adoptan esta postura se pueden mencionar: Giuliani, D`Amelio, Sáinz de Bujanda, Pugliese, Tesoro, Gómez de Sousa, Nogueira, Baleeiro, González Sánchez, Ingrosso, Villegas Basavilbaso, entre otros[33]. Los autores españoles Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López,

---

30 VILLEGAS, Héctor. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* (8va Ed). Buenos Aires: Editorial Astrea. pp. 221.

31 GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. pp. 34-35.

32 Cfr. ASOREY, Rubén. El derecho tributario dentro del derecho financiero. GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. I.) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. pp. 38-39.

33 GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. pp. 37-38.

parecen inscribirse también en esta corriente[34]. Para Sáinz de Bujanda -a quien Giuliani califica como uno de los relevantes defensores de la sustantividad del derecho financiero-, la autonomía de esta rama se justifica porque ésta se muestra como un sector bien definido del ordenamiento jurídico, y de otro, como una parte de la ciencia jurídica, constituida por una ordenada agrupación de conocimientos obtenidos acerca del conjunto normativo que tiene por objeto a la Hacienda Pública.[35]

En la cuarta posición, se encuentran quienes afirman -como señala Villegas- que el derecho tributario no ha logrado desprenderse del derecho privado, lo cual sucede principalmente porque el concepto más importante del derecho tributario, que es la obligación tributaria, se asemeja a la obligación de derecho privado, diferenciándose tan solo por el objeto de una y de otra (tributo por un lado y obligación de una persona por el otro). Esta sería la posición del francés Gény.[36]

La libertad de pensamiento autoriza adoptar cualquiera de las posturas antes mencionadas. Sin embargo, con el objeto de adoptar una posición, atendiendo al contexto venezolano, se puede trazar como punto de partida lo que al respecto establece en primer lugar, nuestra Constitución y en segundo lugar, el ordenamiento jurídico vigente.

La Constitución vigente, contiene y dedica una sección especial al ***sistema tributario***. Dicha sección se ubica dentro del Título VI "Del sistema socioeconómico"; Capítulo III "Del régimen fiscal y monetario"; Sección Segunda "Del sistema tributario". La primera norma de esa sección, esto es, el artículo 316 constitucional, establece lo siguiente:

> "**Artículo 316.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al

[34] Se trata de una apreciación que nos merece el enfoque contenido en la obra de los autores: *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* (9na Ed). Madrid: Editorial Tecnos.

[35] GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. pp. 39.

[36] VILLEGAS, Héctor. Ob Cit. pp. 222.

> principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos."

De los 26 textos constitucionales que han regido al Estado Venezolano independiente[37], incluyendo la Constitución de 1999, el antecedente de esa norma era la contenida en el artículo 223 de la Constitución de 1961. Debemos la redacción de la norma mencionada al insigne Dr. Rafael Caldera, la cual introdujo por primera vez en Venezuela la noción de ***"sistema tributario"***.

Merece la pena rescatar en este sentido un poco de historia. El Acta N° 98 de la Comisión Redactora del Proyecto de Constitución (de 1961) deja constancia de que inicialmente se tenía prevista una redacción distinta. Veamos:

Acta N° 98

> En caracas, a los siete días del mes de enero de 1960, siendo las 11:30 a. m., se reunieron en sesión conjunta en su salón de sesiones del Congreso Nacional las Comisiones de Reforma Constitucional nombradas por las Cámaras de Senadores y Diputados, bajo la Presidencia del Doctor Rafael Caldera y con asistencia de los Senadores Martín Pérez Guevara, Jesús Faría, Elbano Provenzali Heredia y Carlos D`Ascoli y de los Diputados Jóvito Villalba, Elpidio La Riva Mata y Orlando Tovar.
>
> El Secretario dio lectura al Acta de la sesión del día 6 de Enero del año en curso, la que resultó aprobada.

[37] BREWER, Allan. (1985). *Las Constituciones de Venezuela*. Madrid: Coeditado por Ediciones de la universidad Católica del Táchira; Instituto de Estudios de Administración Local y Centro de Estudios Constitucionales. Las 26 Constituciones corresponden a los años siguiente: 1811, 1819, 1821, 1830, 1857, 1858, 1864, 1874, 1881, 1891, 1893, 1901, 1904, 1909, 1914, 1922, 1925, 1928, 1929, 1931, 1936, 1945, 1947, 1953, 1961 y 1999.

> El Senador Pérez Guevara propone se redacte el Artículo 232 en la siguiente forma: "El régimen impositivo se inspirará en principios de justicia, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente y a la necesidad de aumentar la producción nacional y el nivel de vida del pueblo venezolano".
>
> El Diputado Villalba sostiene que debe decirse "proteger la economía nacional" en vez de "aumentar la producción".
>
> La proposición del Senador Pérez Guevara con la modificación del Diputado Villalba quedó aprobada, quedando redactado el Artículo 232 así:
>
> "El régimen impositivo se inspirará en principios de justicia, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente y a la necesidad de proteger la economía nacional y el nivel de vida del pueblo venezolano".[38]

Posteriormente, en el Acta levantada en fecha 02 de junio de 1960, se lee lo siguiente:

> Acta N° 182
>
> En caracas, a los dos días del mes de Junio de 1960, siendo las 5:15 p. m., se reunieron en sesión conjunta en su salón de sesiones del Congreso Nacional las Comisiones de Reforma Constitucional nombradas por las Cámaras de Senadores y Diputados, bajo la Presidencia de los Doctores Raúl Leoni y Rafael Caldera respectivamente y con asistencia de los Senadores Martín Pérez Guevara, Arturo Uslar Pietri, Ramón Escovar Salom y Jesús Faría y de los Diputados Orlando Tovar, Elpidio La Riva Mata y Hens Silva Torres.

[38] Congreso de la República. *La Constitución de 1961 y la evolución constitucional de Venezuela: actas de la comisión redactora del proyecto.* (1981) (Tomo I, Vol I, 2da. ed.). Caracas: Ediciones Centauro. pp. 405.

> La Comisión pasó a considerar el Título de la Hacienda Pública.
>
> El Diputado Caldera propone redactar el Artículo 1° así: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad; así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo".
>
> El Senador Uslar Pietri sugiere se diga: "El sistema tributario tendrá por normas".
>
> El Senador Pérez Guevara propone se diga: "Se basará".
>
> El Senador Escovar propone se diga: "Se fundamentará".
>
> El Senador Uslar Pietri propone sustituir la palabra: "pueblo" por la de "población".
>
> El Senador Escovar Salom propone eliminar la mención a la progresividad por considerar que está comprendida dentro de la capacidad económica del contribuyente.
>
> La proposición del Diputado Caldera resultó aprobada, quedando redactado el Artículo 1° así: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad; así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo".

Finalmente, esta fue la redacción que adoptó el artículo 223 de la Constitución con la única diferencia de que el punto y coma contenido en el artículo fue sustituido por una coma.

De modo pues, que tanto para el Constituyente de 1961 como para el de 1999, el régimen impositivo es visto como un sistema, siendo esta consideración relevante para adoptar una postura sobre la autonomía del derecho tributario en Venezuela.

En efecto, un sistema supone y comprende generalmente un ***conjunto ordenado de principios, órganos o instituciones, normas y procedimientos.***

En tal sentido, para algunos autores, los elementos o requisitos que permiten predicar la autonomía de una rama jurídica, se pueden reducir a estos dos: 1.- que las normas que integren dicha rama regulen una actividad social concreta y 2.- que estén presididas por principios jurídicos propios[39]. Tal es la posición de Manuel González. En sentido similar, Giuliani, -citando a Calvo Ortega-, afirma que son dos los presupuestos científicos para lograr la autonomía y la independencia científica de una rama jurídica: 1.- un conjunto de relaciones sociales que demanden un ordenamiento jurídico propio y 2.- principios jurídicos propios que informen las normas de la rama jurídica en cuestión[40]. Con el respeto que merecen los mencionados autores, pensamos que habría que añadir un tercer requisito, saber: la existencia de instituciones o conceptos propios y órganos especializados. Como afirma Damarco: "la ciencia del derecho tributario analiza el sistema normativo tributario, formula sus principios e instituciones y enuncia los elementos axiológicos que lo nutren."[41]

Ahora bien, el derecho tributario en Venezuela cumple, sin ningún atisbo de duda, con todos los requisitos para que ser considerado científica y didácticamente hablando una disciplina autónoma. En primer lugar, está informado por sus propios principios, los cuales, siguiendo a Eusebio González[42] -quien

---

[39] GONZALEZ SANCHEZ. Manuel. *Autonomía del Derecho Financiero y Tributario.* [En línea]. Díkaion: revista de actualidad jurídica, ISSN 0120-8942. Nº. 9, 2000. p. 116 [Consultado el 23 de abril de 2012] Disponible en Web: http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2116179

[40] GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. p. 37.

[41] DAMARCO, Héctor. Metodología científica del derecho tributario. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. 2) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. pp. 54-55.

[42] GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La enseñanza del Derecho Tributario: Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del 70° aniversario de la revista "diritto Tributario".* [En línea] Díkaion: revista de actualidad jurídica, ISSN 0120-8942, Nº. 9, 2000. p. 40 [Consultado el 23 de abril

cita a Sáinz de Bujanda–, pueden reconducirse a dos: el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva. Aunque tales principios serán desarrollados con más detenimiento en el tema II del presente Manual, haremos un par de acotaciones sobre ellos.

Sobre el principio de capacidad contributiva, basta recordar que el mismo se ha considerado *"ratio legis suprema"* de todo el ordenamiento tributario. Esta consideración ha conducido al profesor Romero-Muci, a señalar que el fin de la norma tributaria es la exacción de capacidad contributiva, entendida aquella desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder tributario y al mismo tiempo, como límite de dicho poder[43], al punto de afirmar que no puede haber exacción donde no hay capacidad contributiva. No puede confundirse el principio de proporcionalidad del derecho administrativo con el principio de capacidad contributiva que informa al derecho tributario.

Mientras que el primero se erige como un límite a la discrecionalidad de la autoridad administrativa y exige en consecuencia que la decisión que dicte sea "proporcional" al supuesto de hecho, la capacidad contributiva se erige como un límite que no deja espacio alguno para la discrecionalidad de la Administración, *amén* de otras importantes características y consecuencias que serán abordadas más adelante.

El profesor Jarach, lo explica de la siguiente manera:

El contraste entre los dos enfoques se halla perfectamente definido en el siguiente trozo de un administrativista italiano, *Cino*

---

de 2012] Disponible en Web: https://www.google.co.ve/#hl=es&output=search&sclient=psy-ab&q=la+ense%C3%B1anza+del+derecho+eusebio+gonzalez&oq=la+ense%C3%B1anza+del+derecho+eusebio+gonzalez&aq=f&aqi=&aql=&gs_nf=1&gs_l=hp.3...1188.13735.0.13922.45.31.2.4.4.2.1890.10405.0j15j7j1j1j1j1j2j1.35.0.r9cB-8kZmFM&pbx=1&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.r_qf.,cf.osb&fp=610a35f7971c9df6&biw=1117&bih=696

[43] ROMERO-MUCI, Humberto. (2006). *Discurso de incorporación del Doctor Humberto Romero-Muci a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.* Caracas: Editorial Torino. p. 29.

Vitta: "La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente, cuándo, en cuáles casos y en cuál medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; y a pesar de esto, erraría quien creyera que la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas; la realidad es diferente y la autoridad fiscal está instituida para hallar dinero para el Fisco, conformándose, sin embargo, a los preceptos que las leyes han establecido al respecto"[44].

Según Jarach, aquí está admirablemente enunciada la posición de los administrativistas. La posición contraria en la que militamos -afirma-, se expresa utilizando la misma enunciación, con el cambio de la proposición negativa en afirmativa y viceversa. Podría, pues, formularse así: "La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente, cuándo, en cuáles casos y en cuál medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; *por ello*, la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas y erraría quien creyese que aquélla está instituida para hallar dinero para el Fisco, conformándose, sin embargo, a los preceptos que las leyes han establecido al respecto"[45]. En resumen, como corolario del principio de capacidad contributiva ningún contribuyente está obligado a pagar ni más ni menos de lo que exige la Ley, de manera que no hay espacio alguno para la discrecionalidad y en consecuencia, no cabe equiparar este principio con el de proporcionalidad del derecho administrativo.

Por otra parte, si bien es cierto que el principio de legalidad informa toda la actividad de la Administración Pública, dado el grado de evolución que ha experimentado el derecho tributario hoy en día, sería muy difícil concebir la tributación prescindiendo de este principio. Esta consideración, pone de relieve la necesidad de revisar y rescatar en Venezuela el debate (que no se puede considerar superado por la simple fuerza de los hechos),

[44] JARACH, Dino. (2007). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* Argentina: Ediciones Nuevo Mundo. pp. 364.

[45] JARACH, Dino. Ob Cit. (2007). pp. 364-365.

sobre si las leyes que crean, modifican, regulan o extinguen los tributos deben satisfacer la condición de ser también *leyes en sentido formal*, es decir, que se produzcan mediante el mecanismo ordinario de formación de leyes previsto en la Constitución y en consecuencia, sean dictadas por la Asamblea Nacional, esto es, por el órgano legislativo, a fin de garantizar la eficacia plena del principio de que *"no hay tributo sin representación" (No taxation without representation)* expresado también en la frase latina *"nullum tributum sine legem" (nulo el tributo sin ley previa que lo establezca).*

La Asociación Venezolana de Derecho Tributario, no puede soslayar que "la fuerza de los hechos" como expresión de una situación que en el contexto político-jurídico venezolano significa que el Ejecutivo Nacional ha minado (quizás no sea exagerado decir "contaminado") el sistema tributario, con la introducción de nuevos tributos y modificaciones inconsultas a los preexistentes mediante el uso indiscriminado de *Decretos-Ley* que desde el inicio del siglo XXI pasaron de ser la excepción a convertirse en la regla, relajando de una manera que raya en lo intolerable, el clásico pero fundamental principio de la reserva legal que debe regir la materia sancionatoria y la tributaria[46].

Pero además de principios propios, existe también un cuerpo codificado de normas que regula especialmente la materia tributaria y sirve de marco para toda la tributación en Venezuela. Nos referimos al Código Orgánico Tributario, instrumento que norma tanto la obligación tributaria como el conjunto de normas adjetivas, y cuya interacción configura la relación jurídica-tributaria. Es necesario acotar, que existe un importante sector de la doctrina que separa o distingue entre el denominado derecho tributario material y el derecho tributario formal. El primero, estaría circunscrito exclusivamente al aspecto sustantivo de la

[46] Una de las consecuencias más notables de la situación descrita (aunque no la única) es el crecimiento desordenado e irracional de la parafiscalidad, problema que ha sido estudiado en Venezuela por los profesores venezolanos: Ruán Santos; Romero Muci; Meier García, Carmona Borjas, Halvorssen Villegas, Banegas Masiá, Escalante Elguezabal, Andrade Rodríguez, Korody Tagliaferro, entre otros.

relación jurídico-tributaria, esto es, al hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria y sus elementos constitutivos y el segundo, estaría referido al conjunto de normas que rigen la actividad de la Administración Pública en lo referente a los tributos, estableciendo relaciones jurídicas que no son obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar[47]. Sobre este particular, ya el profesor Ruán Santos, al referirse al concepto de derecho tributario en el presente Manual ha expuesto con acierto los argumentos que justifican tratar las vertientes tributarias del derecho material y del derecho formal, como partes de un mismo cuerpo antes que como ramas o divisiones de la disciplina.

Valga decir, utilizando las palabras de Bocchiardo, que "la obligación tributaria y la relación jurídico tributaria formal, salvo escasas excepciones, son inseparables, están íntimamente relacionadas, pues las normas sustantivas, al igual que en otras ramas del derecho, no pueden actuar sin las normas adjetivas y éstas necesitan de las primeras para sustentarse, porque de lo contrario estarían vacías de contenido".[48]

Así pues, analizando el derecho tributario desde una perspectiva sistémica (en el contexto de nuestro ordenamiento jurídico), se puede observar que no solamente cuenta con principios propios y con una codificación que aglutina en un solo cuerpo normativo los tributos y las relaciones que derivan de los mismos, sino que además tiene instituciones propias, desde el punto de vista conceptual, tales como la inmunidad tributaria, las exenciones, las exoneraciones, entre otras; y finalmente, existen Tribunales especializados para atender las controversias que se suscitan entre las administraciones tributarias de los distintos niveles político-territoriales (República, Estados y Municipios) con los contribuyentes, así como aquellas que se originen en virtud de la denominada parafiscalidad.

---

[47] ZICCARDI, H. Derecho tributario administrativo o formal. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. 2) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. pp. 189.

[48] BOCCHIARDO, J. Derecho tributario sustantivo o material. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. I.) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. pp. 134.

Todo lo anterior, ha despertado en el ámbito académico un profundo interés por incluir en los programas de pregrado de las Universidades una cátedra de derecho tributario, así como el interés de incorporar programas de especialización y/o maestría en esta materia. En algunas Universidades, como la Católica Andrés Bello, se dicta la especialización con el nombre de derecho financiero, a diferencia de la Universidad Central de Venezuela que ofrece el postgrado de Derecho Tributario, aunque de hecho sus contenidos son realmente semejantes.

Finalmente, merece la pena apuntar que el legislador nacional al regular otras materias relacionadas con el derecho tributario, antes que regular algún aspecto sustantivo o adjetivo en un instrumento distinto al Código Orgánico Tributario, ha preferido optar por remitir a la legislación especial en la materia, todo lo cual, viene a reforzar la idea de autonomía del derecho tributario sostenida en este acápite. La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) y la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LOJCA), son ejemplos de la circunstancia apuntada.

En efecto, de acuerdo al artículo 3 de la LOAFSP el sistema tributario forma parte de la administración financiera del sector público[49], pero al igual que ocurre con el sistema de administración de bienes, la LOAFSP remite toda la regulación de los mismos a leyes especiales. En el caso de la (LOJCA), el artículo 12 establece que la jurisdicción especial tributaria forma parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, pero su régimen es el previsto en el Código Orgánico Tributario.

Volviendo sobre la autonomía del derecho tributario, no se puede soslayar que se trata de ***autonomía relativa***. Diversos autores entre los que figuran Giuliani, Villegas, Valdés Costa, se

[49] La administración financiera del sector público comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos que intervienen en la captación de ingresos públicos y en su aplicación para el cumplimiento de los fines del Estado, y estará regida por los principios Constitucionales de legalidad, eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad, equilibrio fiscal y coordinación macroeconómica.

ocupan de aclarar los límites dentro de los cuales debe ser entendida esta autonomía. Como veremos no se trata de un asunto meramente teórico, pues con base en la autonomía del derecho tributario, se ha admitido la posibilidad de que esta disciplina se "aparte" del significado que ciertos conceptos o instituciones adoptan en el derecho común, de modo que el intérprete pueda asignarle -como establece el artículo 16 del Código Orgánico Tributario- el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Esta posibilidad de que el derecho tributario asigne un significado diferente o introduzca alguna variante legal o interpretativa a los conceptos e instituciones del derecho común, es denominada por algunos autores como "autonomía calificadora del derecho tributario".

Con relación a lo anterior, Giuliani explica que "la autonomía no significa la creación de compartimientos estancos, pues ninguna rama de las ciencias jurídicas puede bastarse a sí misma, ya que entre todas hay un vínculo material, una relación de parentesco, que deriva del origen común, de manera tal que la autonomía de una rama del derecho no puede destruir y ni siquiera lesionar el concepto unitario del derecho."[50]

De manera que "cualquiera sea el grado o tipo de autonomía que se asigne al derecho tributario, en ningún caso significa que constituya algo desgajado de las restantes ramas. Todas ellas están ligadas en un todo inescindible (*uno universo iure*)."[51]

Hay que recordar, que la dimensión teórica de la autonomía del derecho tributario, que autoriza parcelar esta área del derecho, así como cualquier otra área del conocimiento, encuentra su justificación en la necesidad práctica de *simplificar y ordenar* una realidad que resulta naturalmente más compleja en la medida en que las sociedades evolucionan. Esa realidad compleja comprende el imbricado entramado de relaciones sociales, institucionales, etc., que debido a su dinámica cambiante demanda permanentemente la intervención del derecho para ordenarlas.

[50] GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. p 36.
[51] VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit. p 219.

En otro orden de ideas, se puede afirmar que la autonomía del derecho tributario -aunque sería más apropiado decir *las implicaciones que derivan de la autonomía de esta rama jurídica*-, se encuentran expresamente consagradas en el ordenamiento jurídico tributario venezolano, específicamente en los artículos 15 y 16 del Código Orgánico Tributario. Dichos artículos son del tenor siguiente:

> **Artículo 15**: La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.
>
> **Artículo 16:** Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.
>
> Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.
>
> **Parágrafo Único**: Las decisiones que la Administración Tributaria adopte, conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco.

Del artículo 15 deriva el principio conocido como *"Pecunia non olet"*[52] (el dinero no huele), el cual sirve de base para postular dentro de la teoría general del tributo, el gravamen o la imposición a las actividades ilícitas, siempre que se haya configurado el hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria, y precisamente con independencia de los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas.

El profesor venezolano Carlos Weffe, explica que "las actividades ilícitas o inmorales deben recibir el mismo tratamiento fiscal que aquellas que están recubiertas del manto de la ilegalidad"[53] admitiendo que "tal aserto por nuestra parte viene de la reconocida, aunque no sin sus críticas, autonomía del Derecho Tributario, ya que esta ciencia del Derecho responde a un fenómeno particular de ella, aunque no exclusivo, como bien dice Jarach, que no es otro que el de la interpretación económico-jurídica del Derecho Tributario."[54]

Por su parte, el artículo 16 citado, consagra lo que en párrafos precedentes referimos como la "autonomía calificadora del derecho tributario". Sobre este particular, autorizada doctrina española sostiene que "el legislador, a la hora de definir los presupuestos de hecho de las normas tributarias no tiene por qué trasvasar mecánicamente a su texto los hechos de la realidad tal y como en ésta se presenten, sino destacando y dotando de relevancia jurídica aquellos rasgos de esos hechos que entiende significativos para la producción de consecuencias jurídica tributarias. Ello explica el carácter estrictamente jurídico de las tareas

---

[52] El origen de la expresión se cuenta así: Según Suetonio, en cierta ocasión, Tito, Hijo de Vespasiano y futuro emperador, le recriminó a su padre el cobrar un impuesto por los servicios sanitarios públicos. La razón era su procedencia "tan poco limpia". Entonces Vespasiano le puso en la nariz unas monedas procedentes del primer pago y le preguntó: ¿Acaso te molesta su olor?. Tito lo negó, no le molestaba, a lo que Vespasiano contestó: *"Pecunia non olet"* (El dinero no huele) Disponible en web: http://www.numisma.es/Tauler/Moneda-Pecunio-Dinero.pdf

[53] WEFFE, Carlos. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela.* (2010). Caracas: Editorial Globe, C.A. pp. 449.

[54] WEFFE, Carlos. Ob Cit. pp. 449.

de calificación y de interpretación, así como la posibilidad de que la ley fiscal reformule a efectos tributarios ciertos institutos o determinadas categorías acuñados por otras ramas del derecho".[55]

Villegas afirma, que así como existe general coincidencia en admitir la legitimidad de estos apartamientos de los conceptos e instituciones del derecho tributario respecto al derecho común, también existe coincidencia en que existen límites a tales apartamientos[56]. Como primer límite, señala que las normas alterantes no deben ser de menor jerarquía constitucional que las alteradas. Como segundo límite, indica que las normas alterantes no deben violar normas jerárquicamente superiores[57].

Así, por ejemplo, el pago constituye un clásico medio de extinción de las obligaciones en general y se trata de una institución regulada en el Código Civil. Sin embargo, en virtud de las especiales cualidades de la obligación tributaria y en un sentido más amplio, de la relación jurídico-tributaria, el Código Orgánico Tributario ha establecido también una regulación de esta institución. De manera que, aún cuando la institución del "pago" prevista en el Código Orgánico Tributario mantiene su *integridad conceptual* respecto de la regulación existente en el derecho común (código civil), ya que en cualquiera de los casos se trata de un *medio de extinción de la obligación,* lo cierto es que para el caso de la obligación tributaria aplicarán ciertas reglas que no aplicarán para las obligaciones reguladas por el derecho común.

---

[55] QUERALT, Juan M. *et al* (1998). *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* (9na Ed). Madrid: Editorial Tecnos. p. 328 y 329.

[56] VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit. p. 224.

[57] VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit. p. 224. La ***norma alterante*** sería aquella que modifica el concepto o la institución preexistente en el derecho común y la ***norma alterada*** sería la norma preexistente que se entiende modificada respecto a la norma adoptada por el derecho tributario. Podemos exponerlo así: una norma "A" establece un concepto en el derecho común. El mismo concepto se modifica para fines tributarios en una norma "B" que será vertida en el ordenamiento jurídico tributario. La redacción de la norma "A" no ha cambiado y permanece igual en el derecho común. Sin embargo, la norma "A" es la norma alterada, porque es la norma que ha sido modificada por la norma "B". La norma "B" es la norma alterante porque ha modificado, ha cambiado, ha alterado el concepto establecido en la norma "A".

Por otra parte, no se puede pasar por alto el siguiente planteamiento de Villegas, ¿qué sucede en aquellos casos en que el derecho tributario hace uso de los conceptos o instituciones del derecho privado y otras ramas del derecho sin darles un contenido particularizado? El autor señala que existe una posición doctrinal que propone, no recurrir necesariamente a los principios del derecho privado ya que sus fines pueden ser opuestos a aquél (García Belsunce). A esta postura se opone el maestro argentino, quien propone atender al significado que le asigna -a esa institución o concepto- su rama de origen, pues considera que si la ley tributaria cree insuficiente una solución de otro sector del derecho positivo debe alterarla normativamente, ya que de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o de supuestas pautas interpretativas[58].

Compartimos esta tesis del profesor Villegas, fundamentalmente porque dicha postura es cónsona con una visión unitaria del derecho, de manera que un supuesto como el planteado exigiría acudir al cuerpo de normas del derecho común para determinar el sentido y alcance (significado) de los conceptos o instituciones utilizados por el derecho tributario a los cuales éste último no le asignó una particular significación.

En otro orden de ideas, es importante mencionar que como consecuencia de la denominada autonomía calificadora del derecho tributario, el artículo 16 del Código Orgánico Tributario atribuye a la Administración una facultad para desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Los funcionarios de la Administración Tributaria (nacional, estatal o municipal) recurren con frecuencia a la aplicación de esta norma para desconocer operaciones o contratos que se encuentran

[58] VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit. pp. 224-225

adecuadamente vinculadas desde un punto de vista jurídico y técnico, al giro o al objeto del negocio del contribuyente.

De modo que, esa facultad de la administración, por cierto, *legítima* y *necesaria* en lo que a la tributación se refiere, requiere que se verifiquen ciertas exigencias para que proceda la consecuencia jurídica que ella consagra y que consistiría precisamente en el *válido desconocimiento* de la operación celebrada. Esas condiciones, suponen 1°) que la administración demuestre que la forma adoptada para realizar la operación, resulta manifiestamente inapropiada a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y 2°) que ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Sobre este particular, no se puede soslayar hacer mención a una sentencia que, en palabras del profesor Gabriel Ruán "vino a sentar un hito en la jurisprudencia nacional, porque marcó el antes y el después en la concepción de la interpretación de la ley tributaria frente al abuso de la forma jurídica"[59]. Se trata, de la trascendente y emblemática sentencia N° 78 de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Especial Tributaria, de fecha 3 de febrero de 1999, Caso Hidrocarburos y Derivados C.A. HIDECA contra el Fisco Nacional.

En este sentido, Ruán -a título de resumen- comenta el referido fallo en los siguientes términos:

> "Después de rescatar el acto administrativo de reparo de una declaración de nulidad por supuesta incompetencia del funcionario liquidador, la sentencia rescata también y resalta el arduo trabajo de determinación de los hechos plasmado en el acta de fiscalización, cuyo objeto fue poner en evidencia una astuta planificación de negocios, destinada exclusivamente a la obtención de un beneficio de rebaja de impuesto

[59] RUÁN, G. *Discurso Homenaje a Jaime Parra Pérez*. En: ELVIRA DUPOUY; IRENE DE VALERA (Coord.). *Temas de Actualidad Tributaria (Homenaje al Dr. Jaime Parra Pérez*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

> sobre la renta, pero sin cumplir la finalidad de la ley. De los múltiples razonamientos contenidos en la sentencia, reproduzco únicamente el siguiente «De los puntos que anteceden deduce esta Sala que las supuestas **"inversiones"** hechas por la contribuyente no son operaciones verdaderas ni sinceras, es decir que no tienen contenido ni sustancia económica, sino que más bien son subterfugios de mera forma que no pueden tener significación en un impuesto como el que grava la renta, el cual pretende alcanzar la verdadera (y no la aparente) capacidad económica del sujeto pasivo. Las operaciones analizadas, en la forma en que fueron hechas, denotan un abuso de la forma jurídica, con el propósito fundamental de eludir o atenuar el efecto normal de la ley tributaria, en detrimento de los derechos del Fisco. En tales casos, el juzgador debe apartarse de la forma en los negocios para atribuirles su verdadero significado y alcance, a través de la realidad de los hechos, los cuales demuestran, como dice la fiscalización, que evidencia que **"la formación del capital en el sector agropecuario venezolano no sufrió incremento alguno"**»[60]. Las negritas son del texto.

Concluye Ruán, afirmando que "el criterio antes señalado, lejos de despojar de su carácter jurídico a la interpretación de la ley tributaria, es el claro reflejo del contenido sustancialmente económico del hecho imponible del tributo y del propósito de indagar la capacidad real del sujeto pasivo, que juega por igual a favor del Fisco y del contribuyente, como nos ha enseñado la doctrina de los autores tributarios"[61].

En el mismo orden de ideas, merece la pena citar el fallo de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso ORGANIZACIÓN SARELA, C.A. en el cual la Sala expresó, entre otras cosas, lo siguiente:

[60] RUÁN, Gabriel. Ob. Cit. (2009). pp. 10.
[61] RUÁN, Gabriel. Ob. Cit. (2009). pp. 10.

> *"Por ende, la aplicación de las figuras antes mencionadas no debe hacerse a partir de presunciones caprichosas y gratuitas del funcionario actuante, sino que requiere de la existencia de pruebas contundentes que demuestren fehacientemente elementos tales como que el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, o que la utilizada por él es manifiestamente inadecuada frente a la realidad económica subyacente."*[62]

Finalmente, pero no por ello menos importante, es menester señalar que la autonomía del derecho tributario también autoriza al operador jurídico de las normas tributarias (jueces, funcionarios de la administración tributaria y contribuyentes), a utilizar como método de interpretación de las mismas, además de aquellos admitidos generalmente en derecho (literal; atendiendo a la voluntad del legislador; histórica; constitucional, etc.) aquel que atiende al fin de la norma (teleológico) y a su significación económica. En estos casos, recobra especial importancia el principio de la "capacidad contributiva" como guía para orientar al intérprete.

Corresponde ahora mencionar la relación del derecho tributario con otras ramas jurídicas, no sin antes advertir que algunos autores, como Jarach[63], prefieren hablar de subdivisiones del derecho tributario, refiriéndose así a la existencia de un derecho tributario constitucional, derecho tributario administrativo, derecho tributario penal, derecho tributario internacional, derecho

---

[62] Sentencia N° 00957 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, publicada el 16 de julio de 2002. Exp. Nro. 2000-0739.

[63] El volumen 2, del Tomo I de la obra Tratado de Tributación, dirigido por el profesor García Belsunce, utiliza este enfoque y desarrolla los temas atendiendo a las subdivisiones del derecho tributario que acota Jarach. Así la II parte de la obra se refiere al Derecho Constitucional Tributario; la III parte al Derecho Tributario Sustantivo o Material; la IV parte al Derecho Tributario Administrativo o Formal; la V parte al Derecho Tributario Procesal; la VI parte al Derecho Tributario Penal; la VII parte al Derecho Tributario Internacional y la VIII parte al Derecho Tributario Comunitario.

tributario procesal, derecho tributario comunitario, etc. En este sentido, sostiene el maestro argentino que "es tradicional descomponer el Derecho Tributario en diferentes subdivisiones o sostener su irrelevancia desde el punto de vista científico. Por parte nuestra creemos útil desde el punto de vista del análisis de las instituciones jurídicas, diferentes disciplinas jurídicas que por su esencia pertenecen a diferentes ramas del Derecho, pero tienen en común el objeto Tributario."[64]

En todo caso, lo cierto es que el derecho tributario no puede negar su relación con otras ramas de la ciencia del Derecho y también con otras ciencias no jurídicas, ya que en éste último caso sería injusto pasar por alto o no reconocer, la relación que se verifica por ejemplo, entre esta disciplina y la economía o la ciencia contable de las cuales se auxilia.

Así pues, podemos afirmar que el derecho tributario se relaciona en mayor o menor grado con el derecho constitucional, el derecho administrativo, el derecho penal, el derecho procesal, el derecho internacional, el derecho civil y el derecho mercantil. Examinaremos ahora, a *grosso modo*, de qué manera se da esta relación entre el derecho tributario y cada una de las disciplinas mencionadas comenzando por el derecho constitucional.

La Constitución, entre los múltiples aspectos que se encuentran regulados bajo su manto, ordena los principios que rigen a la Administración Pública, consagra los derechos que asisten, protegen y amparan a los ciudadanos en sus relaciones con ella y regula, como se ha visto en este capítulo, los principios que informan al sistema tributario. En cualquiera de los aspectos mencionados, existe un importante punto de encuentro entre el derecho constitucional y el derecho tributario.

Por otra parte, la relación entre el derecho tributario y el derecho administrativo, resulta, por decirlo así, mucho más tangible, dado que la administración tributaria despliega su actividad mediante procedimientos y actos administrativos, siendo el derecho

[64] JARACH, Dino. Ob. Cit. (2007). pp. 365.

administrativo el que fija las normas dentro de las cuales se realiza esa actividad. Siguiendo a Giuliani, destacan en esta relación: la identidad del sujeto en ambas disciplinas (la administración pública) y la comunidad de algunos conceptos.[65]

En su relación con el derecho penal, Weffe -parafraseando a los sabios juristas de la antigua Roma- nos recuerda que, así como se ha dicho *"donde hay sociedad hay derecho"*, es posible afirmar que donde hay sociedad hay tributos, e igualmente *evasores fiscales.*[66] De modo que, existe una clara y visible relación entre el derecho tributario y el derecho penal, habida cuenta de que -como explica García Belsunce citado por Villegas- la ley tributaria tipifica los diversos modos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, dándose el llamado "ilícito tributario" o "infracción tributaria"[67]. En Venezuela, este tema ha sido objeto de especial atención por diversos autores, entre ellos, cabe mencionar los trabajos de Aurora Moreno "El Ilícito Tributario en la Legislación Venezolana" y "La Infracción Tributaria"; de Adriana Vigilanza: "La Potestad Sancionadora, en Materia Tributaria, de Estados y Municipios"; de Raúl Márquez: "Autonomía Municipal e Ilícitos Tributarios. Aportes para su Unificación y Mejoras"; y de Carlos Weffe: "Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela", entre otros[68].

Respecto a la relación que puede existir entre el derecho tributario y el derecho procesal, afirma Jarach que la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo impone al proceso peculiaridades propias[69]. De hecho, podemos afirmar que en Venezuela, esas peculiaridades existen y se manifiestan de diversas formas,

---

65 GIULIANI, Carlos. Ob. Cit. pp. 71.

66 WEFFE, Carlos. Ob. Cit. pp. 73.

67 VILLEGAS, Héctor Belisario. Derecho Tributario Penal. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. 2) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. pp. 428.

68 El detalle de la bibliografía se puede encontrar en la doctrina nacional utilizada y referida por Carlos Weffe en su obra *"Anotaciones sobre la defraudación tributaria en el impuesto al valor agregado"*. (2011). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. pp. 263-267.

69 JARACH, Dino. Ob. Cit. pp. 367.

así por ejemplo, el contencioso tributario se encuentra normado en el Código Orgánico Tributario y las controversias que se originan entre el contribuyente y la Administración Tributaria, se dirimen en Tribunales especializados con competencia exclusiva en materia tributaria. Sin embargo, como es evidente, no se trata de predicar una autonomía del derecho procesal tributario, sino más bien de destacar que estas peculiaridades -como las denomina Jarach- surgen de la relación de una rama jurídica con la otra.

Por otra parte, resulta relativamente más reciente el acercamiento que ha tenido el derecho tributario con el derecho internacional. De hecho, el fenómeno de la globalización económica y el auge del comercio internacional, ha conducido a considerar al derecho internacional tributario[70] como una disciplina que hoy en día, representa un área de especialidad dentro del derecho tributario. El régimen de los tratados o convenios internacionales celebrados entre los distintos Estados para evitar la doble tributación, así como los convenios para el intercambio de información con el objeto de evitar la evasión fiscal, por ejemplo, revelan y ponen de manifiesto esta relación.

Respecto a la relación con el derecho civil, afirma Queralt que el derecho civil "ha sido, tradicionalmente, un fértil semillero conceptual para el estudioso del ordenamiento financiero. Son incontables las categorías jurídicas que, acuñadas por la dogmática civilista -propias, en rigor, de la Teoría General del Derecho-

[70] En el conversatorio sobre "Derecho Tributario Internacional" organizado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y que tuvo lugar el día 21 de marzo de 2012, a las 5:30 p.m., en la Torre KPMG, piso 8, Centro de Desarrollo Profesional de KPMG-Venezuela, en la que asistieron como invitados la Dra. Catalina Hoyos (de Colombia) y el Dr. Cesar García Novoa (de España), éste último apuntaba que había una diferencia entre el *derecho tributario internacional* y el *derecho internacional tributario*. El primero considera las ***normas del derecho interno*** de cada país que regulan situaciones o supuestos vinculados con la tributación que tienen incidencia internacional. El segundo, esto es, el derecho internacional tributario, comprendería las ***normas contenidas en los Tratados o Convenios Internacionales*** celebrados entre los distintos Estados y que son aplicables en el derecho interno en la medida que los sujetos involucrados se encuentran dentro de su ámbito de aplicación.

son acogidas en el seno del ordenamiento financiero y, de forma especial, en el derecho tributario. Repárese en los conceptos de obligación, derecho de crédito, representación, capacidad jurídica o de obrar, responsabilidad, etc."[71] Concluye el autor que, la depuración conceptual y el rigor dogmático de las formulaciones civilistas han constituido una muy positiva aportación al derecho financiero -y añadimos nosotros- al derecho tributario, ejerciendo sobre ambos una influencia considerable.

Merece la pena señalar también, la relación entre el derecho tributario y el derecho mercantil. Se observa como -citando palabras de Queralt- "no sólo las instituciones mercantiles penetran en el tejido de los institutos financieros, sino que también, en ocasiones, algunos institutos financieros, sobre todo tributarios, han ejercido una influencia decisiva sobre el propio ordenamiento mercantil".[72] Ciertamente, la adopción de ciertas formas utilizadas por el empresario para organizar su actividad económica puede tener distintos efectos impositivos. Al mismo tiempo, en ocasiones, la falta de sustancia económica de las operaciones mercantiles, formalmente construidas bajo el cobijo de la legislación mercantil, pueden ser desconocidas por el derecho tributario, circunstancia examinada anteriormente con ocasión de referirnos a la "autonomía calificadora del derecho tributario".

4. Las Fuentes del Derecho Tributario.

Gabriel Ruan Santos*

4.1. Resumen.

El concepto de fuente de derecho es común al ordenamiento jurídico y las fuentes del derecho tributario son las mismas

[71] QUERALT, Juan M. *et al.* Ob. Cit. pp. 43.

[72] QUERALT, Juan M. *et al.* Ob. Cit. pp. 43.

* Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Año 1971. Mención Magna Cum Laude. Profesor a nivel de pregrado y de postgrado en Derecho Administrativo y en Derecho Tributario,

que las del derecho público en general, o sea, la Constitución de la República; los tratados y acuerdos internacionales; las leyes y los actos ejecutivos con valor, rango, y fuerza de ley; los reglamentos; los decretos; las resoluciones; las providencias, las instrucciones generales; las sentencias; los actos administrativos; los contratos; etcétera; lo cual incluye actos con efectos generales y particulares. A pesar de ello, el Código Orgánico Tributario (COT) tiene un concepto de fuente de menor extensión, ya que sólo incluye las fuentes de producción escritas de carácter general o de normas jurídicas tributarias, es decir, los medios a través de los cuales el ejercicio del poder tributario, de la potestad tributaria y de las competencias tributarias, generan situaciones jurídicas generales, con excepción de la figura de los llamados contratos de estabilidad jurídica, que generan situaciones jurídicas particulares. Establece además el COT la jerarquía de las fuentes tributarias, según la conocida estructura piramidal y gradual del ordenamiento jurídico general, originalmente propuesta por Hans Kelsen, pero adaptada en su contenido a la redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (art. 2).*

4.2. Desarrollo.

Según el significado usual del vocablo, por fuente se entiende aquello de lo cual fluye un líquido o sustancia o conocimiento, como el manantial del cual fluye el agua o el mineral o aparato del cual procede cierta energía, o el objeto del cual se obtiene una información. Por fuentes jurídicas se entiende los medios a través de los cuales se producen o generan las normas o se tiene conocimiento de su existencia, de allí que la teoría general del

en la Universidad Central de Venezuela y en la Universidad Católica Andrés Bello desde 1973, y en la Universidad Metropolitana desde 1999. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario desde el año 1984 y expresidente del Consejo Directivo de la misma (2001-2003). Representante principal y alterno de la AVDT por ante el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Autor de treinta (30) publicaciones jurídicas, aproximadamente. Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela desde 2004.

derecho haya distinguido siempre entre las fuentes de producción y las fuentes de conocimiento del derecho positivo, en el entendido que las primeras dan lugar a la aparición de normas (las leyes, los reglamentos, las providencias, etcétera), en tanto que las segundas permiten conocer su significado, contenido y alcance, así como también la opinión de los especialistas (jurisprudencia y doctrina).

El concepto de fuente de producción es común al ordenamiento jurídico y las fuentes del derecho tributario son las mismas que las del derecho público en general, o sea, la Constitución de la República; los tratados y acuerdos internacionales; las leyes y los actos ejecutivos con valor, rango, y fuerza de ley; los reglamentos; los decretos; las resoluciones; las providencias, las instrucciones generales; las sentencias; los actos administrativos; los contratos; etcétera; lo cual incluye actos con efectos generales y particulares. A pesar de ello, el Código Orgánico Tributario (COT) tiene un concepto de fuente de menor extensión, ya que sólo incluye las fuentes de producción escritas de carácter general o de normas jurídicas tributarias, es decir, los medios a través de los cuales el ejercicio del poder tributario, de la potestad tributaria y de las competencias tributarias, generan situaciones jurídicas generales, con excepción de la figura de los llamados contratos de estabilidad jurídica, que generan situaciones jurídicas particulares. Establece además el COT la jerarquía de las fuentes tributarias, según la conocida estructura piramidal y gradual del ordenamiento jurídico general, pero adaptada a la redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (art. 2).

Expresa el artículo 2 del COT:

"Constituyen fuentes del derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
4. Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estadales y municipales.

5. Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto".

Parágrafo Primero:
"Los contratos de estabilidad jurídica a los que se refiere el numeral 4 de este artículo, deberán contar con la opinión favorable de la Administración Tributaria respectiva, y entrarán en vigencia una vez aprobado por el órgano legal correspondiente".

Parágrafo Segundo:
"A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estadales y municipales, actuando como cuerpos colegisladores".

Con la acertada expresión de Massimo Severo Giannini[73], se trata de una *"norma sobre la normación"* del ordenamiento jurídico, en particular de la rama tributaria de dicho ordenamiento general, la cual no sólo identifica las especies normativas sino que las encuadra en una estructura jerárquica.

Las Disposiciones Constitucionales.

La primacía de las disposiciones constitucionales en el derecho tributario no es más que el reconocimiento de la supremacía de la Constitución, primer principio de todo el ordenamiento

[73] GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto Amministrativo*.Tomo I, Milano, Italia, Dott. A. GiuffréEditore. 1970. página 93. Giannini explica que en todo ordenamiento jurídico hay una *plurisubjetividad*, una *organización* y una *normación*, como elementos indisociables que lo componen. En el Estado contemporáneo u ordenamiento nacional existen normas para regular el conjunto de los sujetos del ordenamiento, normas sobre la organización o estructura del ordenamiento y normas sobre las normas del ordenamiento, las cuales determinan quiénes pueden emitir actos normativos y cuáles son sus efectos. Las fuentes del ordenamiento y su jerarquía constituyen *normas sobre la normación*. Así mismo, existen ordenamientos generales, parciales, particulares y sectoriales. El ordenamiento tributario sería un ordenamiento parcial dentro del ordenamiento general.

jurídico venezolano, consagrado en el artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), así: "La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución". Los fundamentos del derecho tributario están recogidos en disposiciones específicas de la Constitución: la soberanía, el poder tributario del Estado y el deber de contribuir de toda persona (arts. 5 y 133); la distribución del poder tributario, así como las potestades y competencias, entre los niveles de gobierno (arts. 156, 164 y 179); el principio de legalidad tributaria (arts. 137 y 317); los principios de generalidad y de igualdad en la tributación (art. 21 y 316); la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente (art. 316); el principio de progresividad (art. 316); la prohibición de efectos confiscatorios de los tributos (art.317); la eficiencia en la recaudación de los tributos (art. 316); y los derechos al trabajo, de propiedad, y de iniciativa económica como asientos de los tributos (arts. 87, 112 y 115).

Se hace evidente en la red de principios y normas constitucionales mencionadas que el poder tributario, como capacidad para crear los tributos, naturalmente atribuido a la rama legislativa y derivado directamente de la soberanía y del poder de imperio del Estado, encuentra su prístina regulación en este primer grado de la jerarquía normativa del ordenamiento tributario del Estado, razón por la cual algunos han afirmado que todo lo referente a este poder pertenece al derecho tributario constitucional.

Los Tratados, Convenios o Acuerdos Celebrados por la República.

No obstante que los tratados, convenios y acuerdos entre Estados son fuentes del derecho internacional, los cuales se celebran, ejecutan, modifican y extinguen según las formas de ese derecho -sujetos al derecho interno de los Estados sólo parcialmente, por lo que respecta a ciertos aspectos, como la competencia para su celebración y su incorporación al ordenamiento nacional- el COT, por acatamiento del principio de supremacía de la Constitución, subordina la aplicación de dichas fuentes de naturaleza

internacional a las normas de la Constitución, pero reconoce la superioridad y preferente aplicación de los tratados sobre las leyes a pesar de que dichos instrumentos internacionales deban ser aprobados por la Asamblea Nacional mediante ley formal, según lo ordenado en el numeral 18 del artículo 187 de la CRBV.

Sin olvidar que según lo dispuesto en el artículo 23 de la CRBV, "los tratados, pactos y convenciones relativos a *derechos humanos*, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables que las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República". Norma de imperativo acatamiento también en el ámbito tributario, en la medida que alguna norma o actuación en dicha materia pudiera afectar un derecho humano.

En la actualidad, Venezuela tiene celebrados y ratificados una gran cantidad de convenios y tratados para evitar la doble tributación internacional y evitar el fraude fiscal, en general, y en especial, en materia de transporte aéreo y marítimo; así como también numerosos tratados y acuerdos en materia aduanera y de comercio internacional, que inciden en la tributación. Estas fuentes de derecho internacional, aunque supeditadas a la supremacía constitucional, contienen disposiciones que prevalecen sobre las normas legales tributarias de carácter nacional, salvo en aquellos aspectos puntuales de su regulación en los cuales las disposiciones de los tratados o convenios remiten a las normas nacionales de los países contratantes.

En esta categoría de las fuentes se debe incluir a las llamadas normas comunitarias relativas al proceso de integración latinoamericana, dentro del amplio marco de los procesos de integración supranacional, como son o han sido las relativas a la Comunidad Andina de Naciones, al Mercosur, a la Aladi, a la Alalc, etcétera. Dichas normas comprenden las disposiciones originarias de los tratados constitutivos de las organizaciones y comunidades de naciones y las disposiciones generadas por los órganos creados por dichos tratados. Destacan en esta normativa el Acuerdo de Cartagena y el Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Jus-

ticia, en el primer grupo de normas, y las Decisiones 40, 578, 599 y 600 de la Comisión Andina de Naciones, que armonizan los impuestos sobre la renta y al valor agregado, en el segundo grupo. Esto ha dado lugar a que los autores se refieran a un derecho internacional comunitario de primer y segundo orden[74].

La normativa comunitaria tiene base constitucional en el artículo 153 de la CRBV, el cual establece que "la República promoverá y favorecerá la integración latinoamericana, en aras de avanzar hacia una comunidad de naciones... ...Para estos fines la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración" A lo cual añade esta disposición constitucional: "Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna". Esta última norma concuerda con el grado jerárquico que atribuye el COT a las disposiciones de los convenios y tratados internacionales, es decir, intermedio entre la Constitución y las leyes, y además prevé la incorporación automática de las normas comunitarias, sin procedimiento de ratificación, al ordenamiento nacional.

Recientemente, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha emitido pronunciamiento de interpretación constitucional vinculante acerca de la pérdida de vigencia de la normativa de la Comunidad Andina de Naciones en el territorio venezolano, mediante Sentencia 06-0823/06-1178, de fecha 4 de julio de 2012, como consecuencia de la denuncia del Pacto Subregional Andino o Acuerdo de Cartagena, presentada por el Jefe del Estado Venezolano en fecha 22 de mayo de 2006.

De acuerdo con dicha Sentencia:

> "Desde el momento del vencimiento de los respectivos plazos, posteriores a la presentación de la denuncia del tratado, cesaron para la República Bolivariana

[74] PLAZAS VEGA, obra citada supra, páginas 523 y siguientes.

de Venezuela los derechos y obligaciones generados en el marco de la integración andina, lo cual se extiende a todas aquellas normas que se adoptaron en el marco de los acuerdos de integración, ya que si bien el Estado puede atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración, como sería la regulación de materias objeto del tratado o convenio marco, y que éstas, sean de aplicación preferente al ordenamiento jurídico interno preexistente, es esa "aplicación directa y preferente a la legislación interna" contenida en el artículo 153 de la Constitución, la que dilucida el carácter de tales regulaciones internacionales, no como una sucesión temporal entre la legislación interna y la internacional, sino reconoce a éstas últimas, como normas especiales que en forma alguna tienen en el ordenamiento jurídico constitucional, la entidad jurídica para derogar el ordenamiento jurídico prexistente.

(...)

Sobre la base de las anteriores consideraciones, esta Sala resuelve la solicitud de interpretación del artículo 153 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el sentido que las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración son consideradas parte integrante del ordenamiento legal y de aplicación directa y preferente a la legislación interna, mientras se encuentre vigente el tratado que les dio origen, en los términos expuestos en el presente fallo y bajo las condiciones que el propio convenio establezca en relación a su terminación. Así se decide.

Finalmente, esta Sala no formulará consideración alguna en torno a la aplicabilidad de las regulaciones producto del Acuerdo de Cartagena, conocido como Pacto Andino (1.969), en virtud del cual inició sus

> funciones la Comunidad Andina de Naciones (CAN) en el período de vigencia, toda vez que tal determinación corresponde al análisis de cada caso particular bajo los principios de vigencia temporal de las normas, que corresponderá resolver a los órganos jurisdiccionales competentes. Así se declara".

En conclusión, según el polémico fallo, las normas derivadas de la actividad de los órganos de la integración, a pesar de que se incorporen al derecho interno, subsisten sólo mientras se encuentren en vigor los tratados y la organización internacional que les dieron origen, porque ellas son de preferente aplicación al derecho nacional, pero nunca podrían derogarlo.

Las Leyes y los Actos con Fuerza de Ley.

La importancia y trascendencia de esta categoría de fuente tributaria es un claro reflejo del principio constitucional de legalidad, el cual rige toda la existencia y funcionamiento del Estado, pero tiene en el ámbito tributario relevancia propia y contenido muy especial[75]. Conocida es la frase que ha identificado a la ley como el "núcleo del principio de legalidad" por ser la expresión de la voluntad general, a través del órgano legislativo, en todo el ordenamiento jurídico, pero con especial significación en el campo tributario.

Dentro del Título de las Disposiciones Fundamentales del Poder Público, el artículo 137 de la CRBV expresa: "La Constitución y la ley definen las atribuciones, pero los órganos a los que

[75] PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ remarcan la importancia del principio de legalidad en la configuración de las fuentes del derecho tributario, al decir que la teoría general del derecho público rige en la materia, pero sobre todo por "las peculiaridades" que en este terreno tiene el principio, directa consecuencia de la doble primacía de la ley: para la producción de normas por la reserva de ley; y para la aplicación de las mismas por el estricto sometimiento de la Administración Tributaria a las normas legales. Ver: obra citada supra, página 49. También: MORDEGLIA, Roberto Mario. *Fuentes del Derecho Tributario*. Tomo I, Volumen I, En Tratado de Tributación, dirigido por Horacio García Belsunce, Buenos Aires,Editorial Astrea, 2003, páginas 81 y siguientes; particularmente, página 125.

incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado". Norma capital que encuentra su correspectivo en el deber general de todos los ciudadanos establecido en el artículo 131 de la Constitución, que textualmente expresa: "Toda persona tiene el deber de cumplir y acatar esta Constitución, las leyes y los demás actos que, en ejercicio de sus funciones, dicten los órganos del Poder Público". A lo cual se suma el "sometimiento pleno a la ley y al derecho" de la Administración Pública, imperativamente ordenado en el artículo 141 de la CRBV, el cual comprende a la Administración Tributaria.

En el ámbito específico de los tributos, en la sección del Sistema Tributario, establece el artículo 317 de la CRBV: "No podrá cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, *sino en los casos previstos en las leyes.* Ningún tributo tendrá efecto confiscatorio". Correlativamente, en el capítulo de los deberes de los ciudadanos, el artículo 133 de la CRBV prevé: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones *que establezca la ley*". El artículo 202 de Constitución define lo que debe entenderse por ley: "*acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador*". En tanto que los códigos son "las leyes que reúnen sistemáticamente las normas relativas a determinada materia". A estas disposiciones se agregan las que prevén las competencias legislativas en materia de tributos del Poder Público Nacional, del Poder Público Estadal y del Poder Público Municipal, contenidas en los artículos 156, 164, 179 y 180 de la CRBV, las cuales asignan la "potestad tributaria" a los órganos legislativos y la vinculan a las leyes nacionales, estadales y municipales (ordenanzas municipales).

Las normas constitucionales citadas consagran en forma integral el principio de legalidad tributaria, en sus diversos aspectos, desde el principio de necesaria intervención de la representación del pueblo para la creación de los tributos en todas sus especies, recogido en la frase inglesa "no hay tributo sin representación" (No tax without representation) expresado también en la frase

latina "nullum tributum sine legem", la cual hace paralelismo en la doctrina con el riguroso principio penal "nullum crimen sine legem", hasta la denominada reserva legal tributaria, principio según el cual corresponde exclusivamente a la competencia del órgano legislativo la creación, modificación y extinción de los tributos y de sus elementos esenciales, así como también de todo supuesto de dispensa o minoración de la obligación tributaria, en atención a la generalidad e igualdad del deber de tributar al Estado encarnado en la ley.

La reserva legal tributaria es descrita por el artículo 3 del COT así: "Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo; la base de su cálculo; e indicar los sujetos pasivos del mismo. 2. Otorgar exenciones y rebajas del impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código". En tanto que la norma del Parágrafo Segundo del artículo 2 del mismo Código, antes citado, define el concepto de ley y lo hace coincidir con el de "ley formal", también establecido en el artículo 202 de la CRBV.

En su Parágrafo Segundo Establece el mismo artículo 3 del COT: "En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca".

La reserva legal tributaria es también una "norma sobre la normación" en el ámbito de los tributos, así como la tipicidad

penal tiene similar función en el campo de los delitos, la cual estatuye que determinadas materias inherentes a la creación de los tributos sólo pueden ser objeto de la especie normativa denominada ley, definida en la misma norma del COT, con lo cual queda limitada la potestad tributaria del Estado a cierta categoría de órganos, al desarrollo de ciertos procedimientos y a la concreción de una determinada forma jurídica.

Sabido es que la Constitución clasifica las leyes en orgánicas, ordinarias y habilitantes y establece los procedimientos que debe seguir la Asamblea Nacional para su formación, así como el valor, la fuerza y la jerarquía de cada una de ellas (arts. 203 a 218 CRBV). De acuerdo con esta clasificación, el COT tiene cualidad de ley orgánica que prevalece sobre las leyes ordinarias, por ser una ley que organiza las potestades del poder público en materia de tributos y porque sirve de marco normativo de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes y de las leyes especiales de creación de cada uno de los tributos. Mientras que las leyes creadoras de los tributos tienen la cualidad de leyes ordinarias especiales, que hoy en día no tienen la cualidad de "leyes odiosas", como se pensaba en el siglo XIX bajo el influjo de la antigua ideología liberal, sino de leyes normales y no excepcionales, mediante las cuales el Estado obtiene coercitivamente de los ciudadanos - pero de acuerdo con el régimen democrático- recursos para atender las necesidades colectivas, y estos últimos pueden cumplir con certeza y seguridad jurídica su deber de contribuir con los gastos públicos, debiendo ser interpretadas con el uso de todos los métodos legítimos de interpretación jurídica.

También en el ámbito tributario se han dictado numerosas leyes habilitantes, que han habilitado al Presidente de la República para dictar los llamados "decretos ley" o "decretos con valor, rango y fuerza de ley", que deben ser calificados como "actos con fuerza de ley", según el artículo 2 del COT, admitidos en nuestro ordenamiento jurídico como fuentes de producción normativa con la misma jerarquía de las leyes formales, pero en el marco de la excepcionalidad. Según el artículo 203 de la CRBV, "son leyes habilitantes las sancionadas por la Asamblea Nacional por

las tres quintas partes de sus integrantes, a fin de establecer las directrices, propósitos y marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley. Las leyes habilitantes deben fijar el plazo de su ejercicio". Esta norma se corresponde con la del ordinal 8 del artículo 236 de la CRBV, según la cual es atribución del Presidente: "Dictar, previa habilitación por una ley habilitante, decretos con fuerza de ley".

En forma similar a como lo han previsto las constituciones políticas de otros países, como Italia y Colombia[76], las leyes habilitantes son actos del parlamento mediante los cuales se delegan facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, con limitación expresa y precisa de propósitos, materias, tiempo y finalidad, porque se trata de un procedimiento excepcional que altera la distribución normal de las competencias constitucionales, y que en otros países da lugar a los llamados decretos legislativos o leyes delegadas.

Desde los años sesenta del siglo XX, y a pesar de que la Constitución de 1961 no preveía la figura de la delegación legislativa, como si lo hace la Constitución de 1999, el constitucionalista venezolano José María Casal opinaba que "los decretos-leyes son decisiones con fuerza de ley adoptadas por el Poder Ejecutivo. Son actos que el Ejecutivo dicta basándose en la autorización congresional contenida en la ley de habilitación, teniendo rango legal y pudiendo por lo tanto, modificar o derogar el derecho vigente, así como crear reglas con el mismo valor jerárquico de la ley"[77] Con posterioridad, la jurisprudencia del máximo tribunal

[76] PLAZAS VEGA, obra citada supra, páginas 497 y siguientes. MICHELI, Gian Antonio. *Corso de Diritto Tributario*. UTET, TerzaEdizione, Torino, Italia, 1976, página 55.

[77] CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. *Los Decretos-Leyes como Instrumentos de Adopción de Medidas Tributarias*. En Libro Homenaje a José Andrés Octavio, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, Editorial Torino, 1999, página 76. "La democracia necesita inexcusablemente de la ley y no puede abdicarse de la responsabilidad central de la ley, precisamente (reanudando así su fundamento histórico moderno) en cuanto la ley es el instrumento necesario de la libertad, tanto por su origen en la voluntad general como por su efectividad como pauta igual y común para todos los ciudadanos, a la que todos pueden invocar y en la que todos deben poder encontrar

nacional ha sostenido siempre que las leyes habilitantes pueden facultar al Ejecutivo para crear, modificar o suprimir todo tipo de leyes, sean orgánicas, ordinarias, generales o especiales, según los términos de cada habilitación, lo cual ha tenido el efecto de "flexibilizar" o "relativizar" el principio de legalidad.

Sin embargo, aunque las leyes habilitantes se expiden precisamente para levantar bajo ciertos límites las barreras de la reserva legal en las diversas áreas de la actividad estatal, en materia de creación, modificación y supresión de tributos dicho levantamiento debe ser analizado con mayor rigor, habida consideración de la categórica y tradicional consagración de la reserva legal tributaria, formulada con los términos de una severa prohibición constitucional de cobrar impuestos, tasas y contribuciones no establecidos en ley, reforzada por los términos categóricos de la reserva legal tributaria prevista en el artículo 3 del COT, antes citado.

Bajo la Constitución de 1961 fueron dictadas por el Congreso Nacional seis leyes habilitantes, llamadas leyes de medidas económicas de urgencia o de medidas extraordinarias en materias económica y financiera (1961, 1974, 1984, 1993, 1994 y 1999), y bajo la Constitución de 1999 vigente la Asamblea Nacional ha dictado cuatro leyes habilitantes de medidas extraordinarias del Presidente de la República (1999, 2000, 2007 y 2010), las cuales han generado una inmensa cantidad de decretos con valor, rango y fuerza de ley para crear tributos, modificarlos o suprimirlos (impuesto sobre la renta, impuesto a los activos empresariales, impuesto al valor agregado, impuesto al débito bancario, impuesto de timbre fiscal, impuesto de sucesiones y donaciones, impuestos de alcohol y de bebidas alcohólicas, contribuciones parafiscales, etcétera) así como también para modificar el mismo Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Aduanas.

---

la justicia que la sociedad les debe" Ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Democracia y el Lugar de la Ley.* Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela, N° 140, julio-diciembre de 2002, Caracas, Venezuela. Página 75.

Esta abundancia de decretos ley relativos a los tributos y a las instituciones tributarias ha provocado un creciente deterioro del principio de legalidad y el rechazo de la doctrina nacional y extranjera, debido al abuso que se ha hecho de la figura de la autorización o delegación al Poder Ejecutivo para legislar, con pretermisión del principio de representación popular y abandono de la ley formal como expresión de la voluntad general y fuente primordial de los tributos. A tal punto que Louis Trotabas, citado por Juan Cristóbal Carmona, clamaba al decir que "asistíamos al envilecimiento de este principio, resultando lo más decepcionante, la complacencia con que los contribuyentes hemos permitido esta política, labrando con ella la ruina de uno de los postulados básicos de todo sistema tributario y regla fundamental del derecho público"[78].

"Uno de los más reconocidos méritos de la Carta Política de Colombia de 1991, según palabras de Plazas Vega, radica en la evidente preocupación por el principio de reserva de ley de los tributos en lo que atañe a la insistencia en la *ley en sentido formal* como fuente del derecho tributario. La práctica de la creación de tributos por la rama ejecutiva del Poder Público en ejercicio

[78] CARMONA BORJAS, obra citada supra, página 57. En la actualidad asistimos a la crisis del principio de legalidad, porque la ley se encuentra en crisis. Ruan Santos escribió: "La realidad contemporánea impulsa el proceso de desvalorización de la ley. Coadyuva en este proceso la proliferación excesiva de instrumentos legales, lo que hace que la legislación tienda a la ocasionalidad, a la dispersión y a la confusión. La pérdida de claridad en lenguaje legislativo, invadido por vocablos técnicos, por modos publicitarios, por diatribas políticas, y hasta por giros que empobrecen el idioma; *las frecuentes abdicaciones de los parlamentos, de los congresos y asambleas de su función de legislar, para habilitar al Poder Ejecutivo y propiciar los decretos ley*; la técnica de aplicación directa de la Constitución, con detrimento de la norma legal; el uso de criterios interpretativos especiosos o rebuscados; el dictado de procedimientos judiciales por parte del Tribunal Supremo de Justicia, a través de sentencias casuísticas: todo ello nos hace recordar los vicios del antiguo régimen monárquico francés". Resaltado nuestro. Ver: RUAN SANTOS, Gabriel. *¿Se encuentra en crisis el principio de legalidad?*. En Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar. Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco, Universidad Austral, 2005, página 392.

de *facultades extraordinarias y protempore* fue abolida en forma enfática, con lo cual se acogió la concepción de la reserva de ley absoluta y no la de reserva de ley relativa"[79].

También dentro de la categoría de los "actos con fuerza de ley" deben ser anotados los decretos del Presidente de la República dictados con base en un estado de excepción con suspensión o restricción de garantías constitucionales, según lo previsto en el artículo 337 de la CRBV, también llamados decretos de urgencia o de emergencia, por ser necesarios para enfrentar temporalmente una situación frente a la cual sean insuficientes las facultades normales del Ejecutivo, como sucedió con el Decreto 52 del 26 de febrero de 1994, que dejó sin efecto la aplicación del impuesto al valor agregado establecido en el año 1993, con base en la suspensión de la garantía de la libertad económica.

Con más propiedad, en el marco de la normalidad, se deben anotar dentro de la categoría mencionada, las leyes estadales y las ordenanzas municipales, consideradas estas últimas como "leyes locales" por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Supremo de Justicia, las cuales configuran los medios a través de los cuales se concreta el ejercicio de las potestades tributarias originarias o derivadas atribuidas por la Constitución o por las leyes orgánicas nacionales a los Estados y a los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias territoriales, de acuerdo con las cuales han procedido a instituir y regular los tributos que les han sido asignados por el Constituyente o cedidos por el Poder Nacional (arts. 164 y 179 de la CRBV).

En cuanto a los principios generales del derecho tributario, el artículo 7 del COT le atribuye función integradora del ordenamiento tributario, aplicables supletoriamente a las situaciones que no puedan ser resueltas por las normas tributarias o mediante su aplicación analógica. De manera que ellos constituyen medios de interpretación y de complementación de las normas

[79] PLAZAS VEGA, obra citada supra, página 496.

tributarias escritas. Sin embargo, cabe advertir que ciertos principios suelen ser la expresión de valores que se encuentran recogidos en la Constitución, supuesto en el cual deberían ser concebidos como reflejo del orden constitucional y dentro de la escala jerárquica respectiva.

Para finalizar con esta categoría, el COT no incluye la costumbre como fuente del derecho tributario, a pesar de ser una de las fuentes de mayor tradición en el ordenamiento jurídico civil. Ello se debe a que todas las materias de la disciplina de los tributos están sujetas al principio de legalidad, el cual presupone normas escritas dictadas por los órganos legislativos y administrativos del Estado, sin que sea concebible que los comportamientos reiterativos o inveterados de los funcionarios o de los contribuyentes pudieran generar normas jurídicas de naturaleza tributaria. A lo sumo, podría pensarse que las prácticas administrativas podrían servir como medios de interpretación o fuentes de conocimiento de la existencia, significado o alcance de la normativa tributaria, como podría ser la doctrina de los organismos fiscales.

Contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estadales y municipales.

Como un derivado o reflejo de los regímenes de promoción y protección de inversiones extranjeras o nacionales y del comercio internacional, con miras a lograr el incremento, la diversificación y la complementación armónica de las inversiones a favor de los objetivos del desarrollo nacional, la norma del numeral 4 del artículo 2 del COT le confiere carácter de fuente del derecho tributario a una categoría de actos de efectos particulares, como son los contratos que celebre la República, los Estados o los Municipios con ciertos contribuyentes o grupos de contribuyentes, con el objeto de asegurar la estabilidad de un régimen tributario existente por un tiempo determinado. La celebración de estos contratos requiere indispensablemente de la intervención de la Administración Tributaria mediante la expresión de una opinión y del órgano legislativo mediante la aprobación del contrato, con la finalidad de asegurar el interés público en la prerrogativa concedida.

Se corresponde esta figura del COT con los contratos de estabilidad jurídica previstos en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley 356 del 3 de octubre de 1999, mediante el cual se dictó la Ley de Promoción y Protección de Inversiones, en cuyas normas se expresó lo siguiente:

> Artículo 17. La República podrá celebrar contratos de estabilidad jurídica, con el propósito de asegurar a la inversión la estabilidad de algunas condiciones económicas en el tiempo de vigencia de los mismos. Dichos contratos serán celebrados, según el sector de la actividad económica de que se trate, por el Organismo Nacional Competente al que corresponda la aplicación de las disposiciones contenidas en la normativa comunitaria andina sobre capitales extranjeros y podrán garantizar a la inversión uno o más de los siguientes derechos:
> 1) Estabilidad de los regímenes de impuestos nacionales vigentes al momento de celebrarse el contrato.
> 2) Estabilidad de los regímenes de promoción de exportaciones.
> 3) Estabilidad de uno o más de los beneficios o incentivos específicos a los que se hubiese acogido el inversionista o la empresa en la cual se realice la inversión, según fuere el caso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 del presente Decreto-Ley.
> Parágrafo Único: Los contratos que se refieran a la estabilidad de regímenes de impuestos nacionales, requerirán la opinión favorable del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) y sólo entrarán en vigor previa autorización del Congreso de la República.
>
> Artículo 18. Los contratos de estabilidad jurídica:
> 1) Deberán celebrarse antes de la realización de la inversión y tendrán una vigencia no mayor de diez (10) años a partir de la fecha de su celebración;

> 2) Sólo podrán ser suscritos por las empresas o los inversionistas, según sea el caso, que se comprometan a cumplir con programas específicos de inversiones y con otras contraprestaciones, de acuerdo con las condiciones que se indiquen en el Reglamento de este Decreto-Ley;
> 3) Serán resueltos en caso de incumplimiento por parte de las empresas o de los inversionistas, según fuere el caso, de las obligaciones contraídas conforme al contrato. En caso de resolución, y sin perjuicio de cualquier otra cláusula de penalidad que se establezca en el contrato, serán suspendidos los beneficios o incentivos a favor de la empresa o del inversionista, según fuere el caso, y ésta o aquél, según corresponda, quedarán obligados a la devolución de las cantidades de dinero, así como el valor de los beneficios o incentivos que hubieran recibido por concepto de incentivos o beneficios durante todo el período fiscal en que se materialice el incumplimiento, y a la devolución de los tributos que se hubieren tenido que pagar, de no haber mediado el contrato de estabilidad jurídica, durante el mismo período. (...)

Desde luego que estos contratos no afectan la mayor protección que ofrezcan a los contribuyentes los tratados internacionales de protección de inversiones o para evitar la doble imposición, que ocupan un rango superior entre las fuentes del derecho tributario, como se evidencia en otra norma de este mismo Decreto Ley.

> Artículo 5. Los tratados o acuerdos que celebre Venezuela podrán contener disposiciones que ofrezcan una protección más amplia a las inversiones que la prevista en este Decreto-Ley, así como mecanismos de promoción de inversiones distintos a los aquí consagrados. La vigencia y aplicación de los tratados, convenios y acuerdos de promoción y protección de inversiones ratificados por Venezuela no serán afectadas por lo previsto en este Decreto-Ley.

No obstante la existencia de esta figura jurídica, hasta el presente sólo se tiene conocimiento de la celebración de este tipo de contratos con los Municipios, pero no con la República, tal vez por la resistencia que hubo en la vieja jurisprudencia tributaria a la aceptación de este tipo de limitaciones a la soberanía nacional y al poder tributario del Estado, surgidas en la época de las concesiones de hidrocarburos. En el ámbito municipal ha sido utilizada la figura para regular en forma convencional la múltiple imposición de las actividades económicas cuyo proceso se desenvuelve en varias jurisdicciones territoriales municipales.

Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

En esta categoría de fuentes son agrupadas todas las normas de rango sub-legal o sub-primario, es decir, inferiores a las leyes y a los actos con efectos legales, ya sean de naturaleza ejecutiva de las leyes o referentes a la organización de la Administración o de carácter interno.

En general, son aplicables al campo del derecho tributario los principios y normas del régimen de las fuentes sub-legales, en particular, el que rige la organización y el funcionamiento del Poder Ejecutivo y de la Administración Pública en sus diversos órdenes. En este ámbito, se debe hacer mención de las potestades reglamentarias del Presidente de la República y de las autoridades administrativas subordinadas, que sean habilitadas por las leyes para dictar disposiciones reglamentarias o de carácter interno, para la ejecución y aplicación de las normas tributarias o para asegurar el recto funcionamiento de los órganos de la Administración Tributaria.

De acuerdo con lo anterior, se debe señalar en primer lugar las normas contenidas en el artículo 236 de la CRBV que definen las atribuciones del Presidente de la República, consistentes en "reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón" y "fijar el número, organización y competencia de los ministerios y otros organismos de la Administración Pública Nacional" (ordinales 10 y 20). Así como también la

norma del artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, que reitera la norma constitucional y establece los límites de las potestades reglamentarias así: "Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva legal, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público". Dicho Decreto Ley prevé también, tres clases de reglamentos en el orden nacional: reglamentos de ejecución de las leyes, reglamentos orgánicos de los ministerios y reglamentos internos, correspondiendo las dos primeras clases a la competencia del Presidente de la República y la última a los ministros.

Se debe señalar igualmente que las fuentes sub-legales del derecho tributario se deben ajustar a las normas de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), específicamente aquellas del capítulo "De los Actos Administrativos", de carácter general o particular, como son las reglas de nomenclatura, procedencia y jerarquía de los mismos. Así el artículo 14 de la LOPA estatuye: "Los actos administrativos tienen la siguiente jerarquía: decretos, resoluciones, órdenes, providencias y otras decisiones dictadas por órganos y autoridades administrativas". A los cuales añade la misma LOPA las formas de "instrucciones o circulares" (art. 17). Correspondiendo los decretos al Presidente de la República, las resoluciones a los ministros, y los demás actos a las demás autoridades administrativas. Debiendo ser reconocida siempre la superioridad de los actos generales sobre los actos particulares, precisamente por su cualidad de fuentes jurídicas (art. 13).

En la esfera fiscal, las normas del COT vigente no confieren potestad normativa general a la Administración Tributaria en relación a los tributos, a diferencia del COT de 1994 que si lo hacía como enunciado general (art.109, numeral 6); tampoco la confiere la Ley N° 53 del Servicio Nacional Integrado de Administración

Aduanera y Tributaria (SENIAT); sin embargo, las leyes especiales creadoras de tributos si han conferido facultades reglamentarias a la Administración para la regulación de temas puntuales de contenido predominantemente formal o adjetivo, como son las providencias de la Superintendencia del SENIAT relativas a las declaraciones, retenciones, facturación, recuperación de créditos, facilidades de pago, Registro de Información Fiscal, etcétera.

Diversamente, la Administración Tributaria ha sido facultada ampliamente para dictar normas de organización referentes a la conformación de los órganos, a la distribución de las competencias entre ellos y a las relaciones inter-orgánicas, las cuales no sólo tendrían efectos internos sino también efectos externos. Muestra de ello se encuentra en la norma del ordinal 36 artículo 4 de la Ley del SENIAT, que faculta al organismo para: "Definir y decidir la estructura orgánica del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), para lo cual podrá distribuir competencias, crear, modificar o suprimir unidades administrativas y áreas regionales".

Adicionalmente, la norma del artículo 121 del COT (ordinal 13), al referirse a las atribuciones de la Administración Tributaria y lejos de la normativa de las fuentes, atribuye a la Administración la competencia para: "Dictar, por órgano de la más alta autoridad jerárquica, instrucciones de carácter general a sus subalternos, para la interpretación y aplicación de las leyes, reglamentos y demás disposiciones relativas a la materia tributaria, las cuales deberán publicarse en la Gaceta Oficial". El ejercicio de esta competencia se concretaría en actos con la forma de instrucciones y circulares, según lo previsto en el artículo 17 de la LOPA, cuyo efecto debe estar limitado al ámbito interno de la Administración. Aunque esta facultad tradicional en el derecho administrativo, basada en la relación jerárquica que caracteriza a la Administración Pública, ha sido ejercida muchas veces por los órganos administrativos dentro de la dimensión interna autorizada por el COT, ha habido también supuestos en los cuales tal dimensión ha sido excedida con violación de principios y

normas jurídicas, para regular algunos aspectos cubiertos por la reserva legal o materia propia de la potestad reglamentaria.

También dentro de la norma del COT que establece las atribuciones de la Administración Tributaria (artículo 121, ordinal 15) se debe advertir la atribución de esa Administración, a nivel nacional, para "Reajustar la Unidad Tributaria... ...previa opinión favorable de la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional, 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, publicado por el Banco Central de Venezuela...". Esta norma se debe adminicular con la del Parágrafo Tercero del artículo 3 del COT, el cual contiene una posible excepción al principio de reserva legal tributaria, justificada con la calificación del procedimiento para la fijación anual de la Unidad Tributaria como una "determinación objetiva", materia de providencia administrativa, a pesar de la incidencia de esta noción aritmética en la cuantificación de las obligaciones fiscales, ilícitos tributarios, reglas de competencia, etcétera. Esto último, hace necesario excluir el tema de la Unidad Tributaria y de su fijación del capítulo de las fuentes del derecho tributario, por carecer dicha Unidad de naturaleza normativa, según las disposiciones del COT citadas, para ser incluido dentro de las atribuciones de la Administración, y en especial, dentro del tipo de las que deben ser ejercidas mediante comportamientos vinculados -supeditados a valoraciones técnicas- y que dan lugar a "actos administrativos generales sin contenido normativo".

Muy especial consideración, en el ámbito de la normativa proveniente del Poder Ejecutivo, requiere la tributación aduanera, pues ella siempre ha tenido un régimen especial con respecto a la tributación general debido al carácter multidisciplinario de la materia aduanera, relacionado con diversos ordenamientos administrativos especiales de naturaleza internacional y nacional relativos al comercio exterior del país. De allí que el artículo 1 del COT declara el carácter supletorio de sus normas con respecto a los tributos aduaneros y señala específicamente las materias a las cuales debe aplicarse preferentemente el Código.

De acuerdo con lo anterior, la Ley Orgánica de Aduanas atribuye al Presidente de la República la potestad para dictar el Arancel de Aduanas, instrumento administrativo de carácter normativo general y rango sub-legal, al cual corresponde establecer, modificar y suprimir los tributos a pagar por la importación, exportación y tránsito de mercancías en el territorio nacional, dentro de los límites cualitativos y cuantitativos prefijados por la citada ley, particularmente el régimen tarifario y la base imponible; y al reglamento los procedimientos de fijación y verificación de dicha base (Arts. 1, 2, 3, 82, 83, 84, 85, y 86 de la Ley Orgánica de Aduanas). La doctrina suele calificar esta situación como una delegación legislativa, con las limitaciones propias de la figura de la delegación, pero con carácter permanente, cuyas bases y límites debe determinar el órgano legislativo delegante, y como una manifestación que tiene por objeto el logro de fines extrafiscales, lindantes con el poder de policía[80]. Podría afirmarse que los principios del derecho aduanero se han deslindado del derecho tributario, porque obedecen a fines distintos a los que obedece este último, ya que atienden a la protección en las fronteras de la economía nacional, del desarrollo del comercio internacional, de la salud pública animal y humana, de la seguridad, etcétera, hasta el punto que se cree que el Arancel de Aduanas es más un compendio de cargas financieras y administrativas que una regulación de tributos. La aplicación supletoria del COT a las obligaciones y procesos surgidos de la relación aduanera tiene por objeto únicamente dar mayor seguridad a los administrados en la relación con la autoridad aduanera.

Bibliografía.

ALVARADO, Manuel A. *El Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Bogotá-Caracas, 1944.

ALVAREZ FEO, Federico. *Curso de Finanzas y Leyes de Hacienda*, Caracas, 1974.

[80] MORDEGLIA, obra citada supra, página 142.

ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO. *Sesenta Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y Estudios de Legislación Fiscal.* AVDT, Caracas, Editorial Torino, 2003.

ASOREY, Rubén. *El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero.* En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. I.) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

BOCCHIARDO, J. *Derecho Tributario Sustantivo o Material.* En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I: Vol. I.) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

BREWER, Allan. *Las Constituciones de Venezuela.* Madrid: Coeditado por Ediciones de la universidad Católica del Táchira; Instituto de Estudios de Administración Local y Centro de Estudios Constitucionales; 1985

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. *Los Decretos-Leyes como Instrumentos de Adopción de Medidas Tributarias.* En Libro Homenaje a José Andrés Octavio, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, Editorial Torino, 1999.

CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública.* Caracas, Ediciones de la Contraloría. 1978.

Código Orgánico Tributario, 2001.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA. *La Constitución de 1961 y la evolución constitucional de Venezuela: actas de la comisión redactora del proyecto.* (Tomo I, Vol I, 2da. ed.). Caracas; Ediciones Centauro; 1981.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999.

CONTRERAS QUINTERO, Florencio. *Disquisiciones Tributarias.* Colección Justitia et Jus. Facultad de Derecho, Mérida, Venezuela, Universidad de Los Andes, 1969.

DAMARCO, Héctor. Metodología científica del derecho tributario. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. 2) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

DUVERGER, Maurice. *Hacienda Pública.* Traducción de José Luis Ruíz Travesí Barcelona, Casa Editorial Bosch, 1968.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español.* Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 1992.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Democracia y el Lugar de la Ley.* Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela, N° 140, julio-diciembre de 2002, Caracas, Venezuela.

GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario.* Milano, Italia, Dott. A Giuffré Editore, 1974.

GIANNINI, Massimo Severo. *DirittoAmministrativo.* Tomo I. Milano, Italia, Dott. A. GiuffréEditore, 1970.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero.* Tomo I. Décima Edición. Obra actualizada por Navarrine, Susana y Asorey, Rubén. Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2011.

GIULIANI, Carlos. *Derecho Financiero.* (7ma Ed, Vol 1). Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La enseñanza del Derecho Tributario: Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del 70° aniversario de la revista "diritto Tributario".* [En línea] Díkaion: revista de actualidad jurídica, ISSN 0120-8942, N°. 9, 2000. [Consultado el 23 de abril de 2012]

GONZALEZ SANCHEZ. Manuel. *Autonomía del Derecho Financiero y Tributario.* [En línea]. Díkaion: revista de actualidad jurídica, ISSN 0120-8942. N°. 9, 2000. [Consultado el 23 de abril de 2012]

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario.* Traducción al español de Leandro Stock y Francisco Cejas. Buenos Aires, Argentina, Editorial Jurídica Nova Tesis,2004.

HERRERA VILLAMEDIANA, Jesús. *El Derecho Tributario.* En Temas Tributarios, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, XXX Aniversario, Caracas, Venezuela, Editorial Livrosca, 1999.

JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario.* Tercera Edición Revisada. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Liceo Cima,1980.

_____. *El Hecho Imponible.* Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, Tercera Edición, 1982.

_____. *Curso Superior de Derecho Tributario.* Editorial Liceo Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, Tomo I.

_____. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* Argentina: Ediciones Nuevo Mundo; 2007.

LAYA BAQUERO, Juan Bautista. *Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal.* Tomo I. Caracas, Venezuela, Paredes Editores. 1989.

LEPERVANCHE PARPACEN, René. *Ley Orgánica de Hacienda Nacional.* Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal, N° 16, enero-febrero, 1940.

MALVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La Función Tributaria en el Marco del Estado Social y Democrático de Derecho.* Estudios en Memoria del profesor Jaime García Añoveros. Madrid, España, Editorial Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, 2001.

MARQUEZ, Manuel M. *El Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.* Caracas, Editorial Élite, 1945.

MEHL, Lucian. *Elementos de Ciencia Fiscal.* Traducción de J. Ross y M. Bricall. Casa Editorial Bosch, 1964.

MEJÍA BETANCOURT, José Amando. *La Configuración Histórica del Derecho Tributario en Venezuela.* En Temas de Actualidad Tributaria, Homenaje a Jaime Parra Pérez. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, Editorial Torino, 2009.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso de Diritto Tributario.* UTET, Terza Edizione, Torino, Italia, 1976.

Ministerio de Hacienda. Administración General del Impuesto Sobre la Renta. *Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta1943-1965* (Compilación). Tomos I a IV. Caracas, 1966.

Modelo de Código Tributario. Reforma Tributaria Para América Latina, preparada por el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de Estados Americanos, Segunda Edición, Washington, D.C. 1968.

MORDEGLIA, Roberto Mario. *Fuentes del Derecho Tributario.* Tomo I, Volumen I.En Tratado de Tributación, dirigido por Horacio García Belsunce, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.

OCTAVIO SEIJAS, José Andrés. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario.* Editorial Jurídica Venezolana, Colección Textos Legislativos N° 17. Caracas, 1998.

_____. *El Derecho Tributario Venezolano.* En Temas Tributarios, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, XXX Aniversario, Caracas, Venezuela, Editorial Livrosca, 1999.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Madrid, España. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Séptima Edición, Madrid, Editorial Civitas, 1997.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Segunda Edición. Tomo II, Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis, 2005.

_____. *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia*. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Andrea Amatucci-Nicola D'Amati. Derecho de la Hacienda Pública, Obras Fundamentales, Número 1, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 2004.

QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G y TEJERIZO LÓPEZ, J. (1998). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (9na Ed). Editorial Tecnos. Madrid; 1998.

RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario. Principi Generali*. cuarta edición, Padova, Italia, Casa Editrice Dott. Antonio Milani CEDAM, 1994.

RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario. Principi Generali*. Antonio Milani CEDAM, cuarta edición, Padova, Italia, Casa Editrice Dott,1994.

ROMERO-MUCI, Humberto. (2006). *Discurso de incorporación del Doctor Humberto Romero- Muci a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Caracas: Editorial Torino.

RUAN SANTOS, Gabriel. *El Contencioso Tributario*. Revista de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana, Número 21, enero-marzo 1985.

_____. *¿Se encuentra en crisis el principio de legalidad?*. En Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar. Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco, Universidad Austral, 2005.

_____. *Discurso Homenaje a Jaime Parra Pérez*. En: ELVIRA DUPOUY; IRENE DE VALERA (Coord.). *Temas de Actualidad Tributaria (Homenaje al Dr. Jaime Parra Pérez*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero.* Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1977.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Dirito Tributario.* UTET, Cuarta Edición, Vol 1, Parte General, Torino, Italia, 1994.

TINOCO (hijo), Pedro R. *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta.* Madrid, 1955.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Segunda Edición, Madrid, Santa Fe de Bogotá y Buenos Aires, respectivamente, Editoriales Marcial Pons, Temis y Depalma, 1996.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Octava Edición Revisada. Buenos Aires, Editorial Astrea-Depalma, 2002.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Derecho Tributario Penal.* En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. 2) Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

WEFFE, Carlos. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela.* Editorial Globe, C.A. Caracas; 2012

ZICCARDI, H. Derecho tributario administrativo o formal. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de Tributación: derecho tributario.* (Tomo I. Vol. 2) Editorial Astrea, Buenos Aires; 2003.

TEMA II

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

José Rafael Belisario*
Coordinador

SUMARIO

1. La tributación en el estado democrático social y de derecho. **2.** Los principios constitucionales que sirven de base al Sistema tributario venezolano. **2.1** Del Principio de Supremacía Constitucional. Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **2.2.** Principio de Generalidad del Tributo. **2.3.** Principio de Igualdad Tributaria. **2.4.** Principio de Capacidad Contributiva. **2.5.** Principio de la No Retroactividad. **2.6.** El Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano. • Derecho Constitucional Tributario. **3.** Potestad Tributaria y Régimen Federal en Venezuela. **3.1.** Potestad Tributaria Nacional. **3.2.** Potestad Tributaria Estadal. **3.3.** Potestad Tributaria Municipal. - Bibliografía. **4.** Armonización y coordinación de potestades tributaria. - Bibliografía.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

1. La tributación en el estado democrático social y de derecho

Leonardo Palacios Márquez*

El estudio del tributo, en sus distintas especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales debe emprenderse a partir del análisis de la normativa constitucional, de los principios y valores que informa el sistema tributario diseñado por ella.

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en 1984, con especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (1990), socio fundador de la firma Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck).

Ha sido Miembro del equipo fundador del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Enero 1994-Septiembre 1994); Coordinador Legal de la Reforma Tributaria adelantada por el desaparecido Ministerio de Hacienda (1991-1993), Secretario Ejecutivo de la Comisión Presidencial encargada de la redacción de los Decretos-Leyes en materia impositiva autorizada en la Ley Habilitante de 1993; Asesor del Área del Estado de Derecho de la Comisión Presidencial de la Reforma del Estado (COPRE) (1989/1991); Síndico Procurador Municipal del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda (1988-1989); Director de Inspección y Fiscalización de Rentas del Concejo Municipal del Distrito Sucre del estado Miranda (1987-1988); Asistente Ejecutivo de la Comisión de Urbanismo de la referida entidad local (1986-1987); Abogado Adjunto al Director de Asuntos Fiscales de la Procuraduría General de la República (1984-1986); y Conjuez de la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo; Coordinador del Comité Legal del Consejo Nacional de Promoción de Inversiones (CONAPRI); Director de la Junta Directiva de la Cámara de Comercio Industria y Servicio de Caracas desde el 2008.

Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero; miembro de número e integrante actual del Consejo Directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; miembro titular por Venezuela en el Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario desde el año 2006; y ex miembro del Comité de Impuestos del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (I.V.E.F.). Ha sido profesor de Finanzas Públicas y en la Especialización en Derecho tributario en la Universidad Central de Venezuela y de Especialización en Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello; es profesor invitado del Instituto de Estudios Superiores Avanzados (IESA), profesor en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHP) y autor de varios trabajos y ponencias en materia tributaria.

El tributo es una de las instituciones que mas refleja los avances del constitucionalismo, en cuanto a la determinación de las fuentes que condicionan su establecimiento y exigencia, la distribución de la facultad para su creación, las funciones que cumple dentro de las economías modernas y su inserción dentro del régimen económico y social ex Constitucionae, reduciendo el riesgo de imponer una visión única o la contraposición entre la económica y la jurídica.

No es un secreto para nadie que el fin de cobertura del tributo, conceptuado como recurso ordinario de financiamiento del aparato prestacional público, es decir, del Estado en su distintas manifestaciones políticas territoriales y funcionales es el fin primordial dentro de la definición tradicional de la actividad financiera como aquella actividad de naturaleza medial e instrumental en tanto y en cuanto ésta provee a los entes públicos de los recursos para gestionar los asuntos de su esfera competencial.

La actividad financiera tendría como único objetivo proveer al Estado recursos necesarios para cumplir con sus cometidos y, de esta forma, desarrollar la actividad que da contenido propio e inherente a los intereses públicos que delimitan su autonomía tanto en la vertiente del ingreso como del gasto.

Sin embargo, el Estado moderno y la asunción de nuevo roles y competencias, en una economía globalizada, ha reformulado la definición originaria y típica del tributo como instrumento meramente de cobertura o recaudatorio para llevarlo a un estadio mayor de complejidad, al asignársele adicionalmente la función de ordenamiento.

Así, el tributo cumple una función recaudatoria o fiscal en tanto que cada ente al cual la Constitución o las leyes le han atribuido parte del poder o facultad originaria del Estado para establecer y exigir tributos, a través del órgano legislativo que lo detenta, dentro de la "discrecionalidad intra constitucional o legal" procede a su creación y organización para el financiamiento del gasto público tendente a la satisfacción de las necesidades de su colectivo.

Adicionalmente, y ante el redimensionamiento acusado del Estado, el tributo también se le asigna ser la "punta de lanza" para estimular o destimular, incentivar o desincentivar, formar, ordenar u orientar ciertas actividades o conductas de los agentes económicos particulares que faciliten la acción o políticas públicas trazadas para el logro de los fines y cometidos estatales.

Esta función es lo que se conoce como los fines extrafiscales y de ordenamiento del tributo. No solo se le tiene como forman de lograr recursos para el financiamiento de la actividad financiera pública sino para como instrumento de ordenación de la misma.

En el caso venezolano, la dualidad funcional del tributo señalada debe incardinarse dentro de los valores y principios estructurales del orden político plasmando en la constitución de 1999.

La Constitución consagra en su artículo 2 que "Venezuela se constituye un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político".

Ese principio estructural conjuntamente con la noción peculiar y controversial de "Estado federal descentralizado", en los términos establecidos en la Constitución, tal como lo establece su artículo 4. y el reconocimiento de la existencia de un sistema tributario con las implicaciones que eso conlleva, con principios y valores particulares en exigente correspondencia con los que estructuran el poder político definido en la Ley Fundamental, son las premisas esenciales para abordar el estudio de la tributación en Venezuela.

La consagratoria del Estado con los valores indicados, que se centran la preeminencia de los valores humanos condiciona quien crea el tributo, cómo se crean y para que se crean.

Tales condicionamientos se hacen viables a partir de la existencia de un sistema tributario que permite la coexistencia de

multiplicidad de tributos que recaen sobre un mismo contribuyente que manifiesta una única capacidad económica frente a la exigencia de varios entre públicos de base territorial (República, estados y municipios) y entes descentralizados funcionalmente; de varias figuras subjetivas organizativas de Administración tributaria que adelanta una gestión tendente a materializar el derecho creditorio de la entidad correspondiente y de único ordenamiento jurídico alimentado por aquellos ordenamientos particulares de cada ente autonómico, confirmando su unicidad y la existencia de un solo Derecho tributario.

Ello es posible por la existencia de principios y valores "máximo derivantes" que permite la armonización y coordinación de los distinto elementos del sistema mencionados y la estructuración del ordenamiento que regula la compleja red de relaciones fiscales entre los entes públicos de base territorial y de éstos con los agentes económicos susceptibles de ser indicados por la ley como sujetos pasivos de la obligación tributaria (artículo 3 del Código Orgánico Tributario).

En otras palabras, permite articular la coexistencia de la necesidad de un único poder para ciertas y determinadas materias y el respeto a las autonomías reconocidas e inherentes a cada ente, es decir, la presencia de varios poderes (el de los estados y los municipios) propia a esta forma de división del Poder Público desde el punto de vista territorial y funcional que denomina el constituyente "federal descentralizado", de su suyo controvertido en cuanto al contenido y alcance de esta denominada "clausula de descentralización", que deriva de los artículos 4 y 158 de la Constitución.

Ahora bien, como determina la consagratoria de un Estado democrático Social y de Derecho en la tributación, en su concepto y en el rol que juega en la actividad financiera del Estado, veamos:

La expresión "Estado democrático Social y de Derecho", utilizado por el constituyente encierra tres conceptos, a los cuales el constituyente venezolano le adiciona el de "Justicia".

a. El *Estado de Derecho* tiene su origen en la necesidad del gobierno del derecho y no de los hombres y en la preeminencia de la norma sobre la autoridad, derivadas ambas de las revoluciones americana y francesa, respectivamente.

Los corolarios inmediatos de tal declaratoria, que son analizados en el presente tratado de manera particularizada, son los siguientes:

1. La preeminencia de los derechos fundamentales los cuales constituyen limitaciones explicitas al ejercicio del poder tributario, con carácter supraconstitucional en tanto y en cuanto no requieren consagratoria sino que son de aplicación originaria e inmediata, de donde deriva que la consagratoria constitucional y legal es una forma de garantía y no eficacia u observancia (artículos 2, 22, 23, 29 y 30 de la Constitución).

2. La sujeción plena de la Administración tributaria al ordenamiento jurídico en todo lo que corresponde a la gestión del tributo, a la concreción de la obligación general y abstracta definida en la norma tributaria; gestión que pueden englobarse en la mención genérica de potestad tributaria.

3 La sujeción del acto de determinación tributaria y demás actos dictadas en la gestión del tributo, campo limitado de vigencia del reglamento.

4. Control judicial independiente y especializado de los actos de la Administración tributaria a trabes de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativo y de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

b. La atribución del carácter *"democrático"* al Estado representa la participación de los ciudadanos de manera directa o mediante las instancias de representación configuradas dentro del marco amplio de derechos y garantías constitucionalmente previstas.

La soberanía" reside intransferiblemente en el pueblo, quien la ejerce directamente en la forma prevista en esta Constitución y en la ley, e indirectamente, mediante el sufragio, por los órganos que ejercen el Poder Público. Los órganos del Estado emanan de la soberanía popular y a ella están sometidos". (Artículo 5 de la Constitución).

En lo que respecta a la tributación este principio refleja el punto de partida y legitimación de la intervención del Estado en la actividad económica del ciudadano o de las distintas formas de realizarla mediantes formas empresariales amparadas, tipificadas o reconocidas por el derecho, actividad tutelada como manifestación directa de los derechos a la propiedad y a la libertad económica.

De tal manera, que el ejercicio del poder tributario, que originariamente pertenece al Estado, y que el constituyente distribuye directamente a las entidades públicas de base territorial o mediante la autorización al legislador para que lo realice con fundamento en las normas y condiciones por él previstas, es titulo de legitimación y justificación de su participación en el resultado de la actividad económica de los particulares.

Lo expresado es la evolución del principio de representación o de aceptación del ciudadano de someterse a la tributación, a la sujeción pasiva y a convenir en el efecto económico o incidencia en su esfera patrimonial que deriva de su creación y vigencia.

El referido principio se erige en una limitación o prohibición expresa conforme a la cual no existe tributación legítima sino ha sido consentida o aceptada por el órgano legislativo que detente el poder tributario. Es el principio de mayor solera y concepción garantista que existe desde 1215; consagrado por vez primera en la llamada "Carta Magna del Rey Juan sin Tierra" que se enuncia como "no hay tributación sino hay representación" ("no taxation without representation") y que constituye el punto de partida del sometimiento del poder tributario al órgano legislativo y a la ley.

Es una de las razones por las que al poder tributario, como facultad inherente a la existencia del Estado y manifestación del poder como elemento existencial del mismo, también se le refiere como "Poder Público normativo en materia tributaria".

Sin entrar en mayores consideraciones en torno a las fuentes del Derecho tributario y, por consiguiente, al tratamiento del principio de legalidad o reserva legal, debemos señalar que el principio de representación en el campo de la creación del tributo no debe obviarse al momento del análisis del alcance y contenido de la facultad del Presidente de la Republica de dictar decretos con fuerza de ley o decretos leyes y proceder a la creación, modificación o derogatoria de alguna especie tributaria (artículos 203 y 239 numeral 8 de la Constitución y 2 numeral 3 del Código Orgánico Tributario).

En efecto, como se analizara al momento del estudio de las fuentes, la creación o modificación de tributos mediantes de Decretos leyes se le critica pues se flexibiliza, por no decir se quebrante, el principio de representación y consentimiento del tributos en los términos señalados, al atribuírsele al propio ente acreedor la determinación del alcance y contenido de la obligación de "coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la ley" (artículo 133 de la Constitución). Es el legislador y no el Ejecutivo Nacional a quien corresponden establecer los índices de la consulta de la capacidad económica a partir del cual se establece la obligación o la no sujeción al pago del tributo pues la representación como forma indirecta de ejercicio de soberanía se da en su solo grado a través de los representantes elector que son los únicos legitimados para manifestar por el contribuyente el consentimiento de someter a la ley tributaria y la obligación pecuniarias que deriva de su consagratoria.

Un sector intermedio puede ubicarse que el ejercicio del Poder Público normativo en materia tributaria mediante decretos con fuerza de ley solo procedería para los casos de modificación de los tributos existentes que no revista una mayor carga tributaria o la de su derogatoria.

Otros sostienen, que la facultad del Ejecutivo Nacional de dictar Decretos con fuerza de ley que afecta la actividad económica en términos de ser el cimiento de su incidencia, deriva del propio constituyente como reflejo del principio de separación flexible de los Poder Públicos y la colaboración entre ellos para logra los fines del Estado (artículo 136 de la Constitución).

En todo caso, no puede preterirse en una u otras postura el tema de la representación como corolario de la consagratoria del Estado democrático Social y de Derecho.

c. Para un sector de la doctrina, el presupuesto básico del ***Estado social*** es el de la obligación que tienen los poderes públicos de intervenir para que la igualdad jurídica-política que asegura el Estado de Derecho se transforme en una autentica igualdad social, económica y cultural, lo que conmina a un actitud correctora de las desigualdades.

Otro consideran que el "carácter social" atribuido al Estado no es más que su legitimación constitucional para intervención mediante diferentes títulos y bajo la égida de una "planificación estratégica democrática" (artículo 299 de la Constitución) en la actividad económica particular.

Este tema, por demás controvertido, en virtud del uso abusivo del carácter indicado anejo a la noción de interés social, debe dejarse para su profundización, a través de la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia y de la adopción y desarrollo del mismo al Derecho constitucional, todo enmarcado en la necesidad de buscar mecanismos intra constitucionales que permita contrarrestar los efectos de la desigualdades naturales o las fallas del propio Estado en lograr que ese valor supremo de igualdad ante la ley y mediante la ley este acompañado de una igualdad material, objetivo presente en la funciones de asignación y redistribución de la actividad financiera.

No obstante, el carácter social del Estado debe buscarse en la necesidad de buscar solución a los problemas derivadas de la simple consagratoria de la liberta individual en su sentido clásico, imponiendo la visión del constituyen la necesidad de orientar

la acción conjunta del poder público en beneficio de aquellos que se han encontrado al margen o les resulta insuficientes la acción equilibradora o compensadora para el ejercicio de sus derechos fundamentales.

Por tanto, en la noción social del Estado, que nos ocupa someramente este capítulo, podemos debemos indicar que el Estado Social justifica y legitima la función extrafiscal u ordenamiento de la imposición en los términos indicados.

La tributación, y más específicamente, la imposición por las características peculiares que la más adecuada a la verificación de la función extrafiscal o de ordenamiento, no solo está presente en la definición de las políticas de asignación de bienes públicos a favor de los sectores menos favorecidos de la población, entendiendo por bienes públicos (bienes y servicios que el mercado no puede ofrecer a los demandantes) y en la políticas de redistribución en el sentido de que la rentabilidad social del conjunto de la actividad económica del Estado se oriente, por ejemplo, al gasto social.

La función extrafiscal o de ordenamiento del impuesto permite la estructuración de las políticas públicas dirigidas a cubrir el déficit de atención social o de la actividad prestacional acercando el desiderátum constitucional tradicional de igualdad jurídica e igualdad política a una igualdad en la satisfacción de necesidades mediante el acceso de bienes y la recepción de servicios.

La imposición, como especie que más se asemeja a la definición del genero tributo, es la expresión del Poder Público normativo en materia tributaria mas adecuado y propenso a ser empleado como herramienta de canalización de la actividad financiera en beneficio de los sectores menos desfavorecidos de la población o, por sus condiciones particulares o exigencias especiales de atención, son susceptibles de ser considerados como débiles constitucionales, lo cual implicaría una atención especial mediante los distintos contenidos de la actividad administrativa del Estado.

La imposición se erige en una herramienta del Estado para lograr esa protección de los sectores que requieren su atención

especial y una forma de equilibrar las desigualdades derivadas de la naturaleza propia del ser humano.

El "poder de no imposición o la facultad del Estado" de renunciar a una recaudación efectiva dineraria a los fines de estimular o incentivar ciertas conductas de los agentes económicos en cuanto al redireccionamiento de recursos excedentarios a actividades consideradas como prioritarias o señaladas como objetivos terminales de las políticas públicas o en el financiamiento de actividades o tares propias o inherentes a la acción estatal pero que por sus características pueden de ser prestadas por los particulares bajo la supervisión del Estado.

En éste último caso estamos frente a las necesidades relativas en las cuales la afectación de los elementos de la organización empresarial privada capital y trabajo concurre con el Estado en la atención y prestación de actividades tales como la educación, la cultura, la salud, la vivienda, etc., que a diferencia de las necesidades denominadas absolutas solo es el Estado y nadie más que pueden organizar y desarrollar acciones para su satisfacción (impartir justicia, orden público, seguridad y defensa).

El Estado Social es la condición sobre la cual se construye la fiscalidad como instrumento de lograr que el ciudadano/la empresa deban contribuir a los gastos públicos, y que cuando el Estado considera que esa actividad que genera la obligación del pago de tributos puede coadyuvar al gastos social o la prioridad de la política social para tal fin, puede renunciar a la recaudación efectiva de recursos de fuentes tributarias, conocida a nivel hacendístico como el gasto tributario, y proceder a otorgar, por ejemplo, deducciones o rebajas en materia de impuesto sobre la renta; exenciones en materia de impuesto al valor agregado o liberaciones en materia de aduanas.

En lo atinente a la materia tributaria, el constituyente de 1999 reconoce la igualdad en sentido instrumental, como forma de establecer una discriminación no arbitraria sino conforme a los principios que permiten efectuar la misma y en cuanto a la posibilidad de contribuir al gasto público al establecer una obligación general de contribución pero en conjunción, o como resultado, de

la aplicación de un criterio como es el de la capacidad económica, con las características e implicaciones acusadas.

La igualdad como equiparación de los ciudadanos ante la ley, en el aspecto tributario recobra importancia al establecerse la progresividad como criterio de cuantificación de las obligaciones tributarias.

Al consagrarse la obligación de todos de contribuir o coadyuvar a los gastos públicos, se concreta la igualdad de todos los ciudadanos ante ese deber social, pero al establecerse que el sistema tributario, con fundamento en la capacidad contributiva, propenderá a la justa distribución de las cargas públicas hace que la igualdad deba necesariamente estar acompañada con la progresividad para la determinación de la cuota o sacrificio tributario que va a representar tal contribución al sostenimiento de la actividad financiera pública.

Ahora bien, es necesario tener presente que el Estado deber buscar no solamente la igualdad de los ciudadanos ante la ley y ante la carga impositiva, sino que debe buscar y establecer mecanismos para lograr la igualdad de hecho entre los hombres, disminuyendo o reduciendo las desigualdades propias que derivan de derechos constitucionales consagrados en función a la libertad, la iniciativa privada y la propiedad privada, destacando de esta manera los nuevos objetivos cometidos y fines distintos a los tradicionales, que necesariamente deben orientar la interpretación del ordenamiento jurídico y la definición de las políticas tributarias, tendentes a la incorporación, modificación o supresión de los tributos que van a informar el sistema impositivo.

El sistema tributario no puede permanecer ajeno, indiferente a la realización de la actividad económica financiera y a los preceptos que informan el régimen económico y social que junto aquél van a constituir y conformar las bases normativas de la denominada Constitución Económica.

No basta con sostener que el impuesto como recurso del Estado tiene un contenido de alcance en su estudio dependiendo la óptica del jurista o del economista o de quien se dedica con

una visión amplia al estudio de la hacienda pública puesto que ambos criterios deben operar y conducirse conforme a los valores esenciales del ordenamiento constitucional y de los principio máximos derivantes que inciden en el proceso constitutivo del estatuto fundamental del Estado como manifestación de la soberanía popular y, que en consecuencia, éste recoge.

La actividad financiera y la hacienda pública ya no buscan única y exclusivamente los recursos dinerarios para la satisfacción de las necesidad, sino persiguen otros objetivos de ordenamiento que incidan, apuntalen, estimulen o beneficien las políticas públicas diseñadas para establecer los valores esenciales del Estado, que en el caso venezolano, están delineados a través de la técnica constitucional de los fines o cometidos que se traducen en obligaciones ineludibles de los Poderes Públicos.

La actividad financiera tiene como objetivo, en consecuencia, no sólo la cobertura de los gastos requeridos para la actividad administrativa y la gerencia de los intereses o materias peculiares de cada entidad pública territorial, sino que comprende fines de orden económico, que la más de las veces, resultan de mayor importancia y que aquella propias al financiamiento.

Esa actividad financiera del ordenamiento, como lo hemos indicado, se vale de distintas herramientas e instrumentos, entre los que destacan los impuestos y los incentivos fiscales.

La actividad financiera no puede ser neutra, no puede estar únicamente concebida para la búsqueda de los recursos suficientes sino que hace falta orientarla como mecanismo al logro de los cometidos y objetivos del resto de las políticas públicas que materializan los valores esenciales del Estado, que implican y generan una serie de prestaciones propias a la naturaleza que de la concepción del mismo se tenga en los textos constitucionales. Lo expuesto, no implica obviar la necesidad que esa ausencia de neutralidad de la actividad financiera esté compensada de la observancia de ciertas exigencias previstas para garantizar la eficiencia y eficacia de su desarrollo, evitando de esta manera contrariar los valores esenciales del Estado que justifican la existencia de una actividad de ordenamiento o con fines extrafiscales.

El Estado así concebido "debe buscar el establecimiento de una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural (...) que consolide los valores de la libertad, la independencia, la paz, la solidaridad, el bien común, la integridad territorial, la convivencia y el imperio de la ley para éste y futuras generaciones; asegure el derecho a la vida, al trabajo, la cultura, la educación, la justicia social y a la igualdad sin discriminación y subordinación alguna".(Preámbulo).

La Constitución económica venezolana establece el sistema de normas destinadas a definir el marco fundamental para la estructura y funcionamiento del sistema socio-económico, relativo a la forma de intervención o participación del Estado en la economía, la normativa atinente al sistema tributario, presupuestario, fiscal y monetario y a la coordinación macro-económica necesaria para lograr sus cometidos y fines del Estado. Constituyen el sustrato esencial y determinante de todo el ordenamiento los cuales deben regir la interpretación de su normativa, la orientación en la definición de las políticas públicas (entre las cuales destacan la políticas tributaria y de administración tributaria y la política fiscal) y que se diseñan y se ejecutan para la materialización de los objetivos y fines inspirados en tales valores.

En este orden de ideas, el responsable de la política tributaria, es decir, a quien corresponde el diseño de los tributos, debe buscar el equilibrio y, por tanto, la justificación del empleo del impuesto cualquiera sea su tipo en función del ordenamiento económico finalista distinta la consustancial a su existencia como es la de cobertura o arbitrio de los recursos necesarios para el financiamiento del gasto público. La justificación y equilibrio requiere de elementos que vinculen económica y socialmente al tributo con la normativa del régimen constitucional previsto en la Constitución Económica , que en el caso venezolano, está contenida en el Título VI del sistema económico, conformado por varios Capítulos: Capítulo I "Del régimen socio-económico y de la función del Estado en la economía", Capítulo II "Del régimen fiscal y monetario", integrado a su vez por varias Secciones: Primera "Del régimen presupuestario"; Segunda "Del sistema

tributario"; Tercera "Del sistema monetario nacional" y Cuarta "De la coordinación macro-económica".

Esos criterios de vinculación no pueden encontrarse única y exclusivamente en el concepto de la capacidad contributiva, sino que debe ser complementado con los principios y valores que informan el sistema normativo racional incardinado en el texto constitucional. Ello en forma alguna pretende desconocer o preterir el hecho que el principio de capacidad contributiva juega un papel esencial y premisa básica para la legitimación del tributo. Pero no estamos conformes con pretender centrar el estudio de la existencia de la hacienda de ordenamiento y los tributos de igual naturaleza como herramientas de acción, en su admisibilidad o inadmisibilidad o en su contravención al principio de capacidad contributiva.

Más aún, cuando la igualdad entre los hombres o de hecho, debe buscarse a través de la actividad financiera vista en su visión global y dinámica en la vertiente del ingreso y del gasto, es decir, en función recaudatoria y destino de recursos para el logro de objetivos de otras políticas diseñadas para tal fin.

Tal definición implica la existencia de valores y fines que se traducen en obligaciones para las distintas manifestaciones políticas-territoriales y funcionales del Estado, y su correspondencia con la escogencia e implementación de distintas herramientas económicas, políticas y sociales, que denota la existencia de la actividad de fomento o de estímulo, definido.

Esa actividad de estímulo o fomento va aneja a la noción, ampliamente aceptada e inobjetada, de que la actividad financiera no solamente se remite a la obtención del mejor de los medios económicos para financiar el gastos de la actividad pública, sino que en realidad comparte también una la obtención de fines extrafiscales a través de la tributación, endeudamiento y el gasto público.

La vinculación entre los valores y fines del Estado con la procura existencial, que se logra mediante la actividad financiera de

ordenamiento y de la imposición como herramienta para logro de sus objetivos, implica o significa crear las condiciones para el adecuado despliegue de las potencialidades de la personalidad a través de la iniciativa y de la capacidad creadora y competitiva en las que se patentiza la autodeterminación del hombre.

Las transformaciones experimentadas en el Estado contemporáneo y, Venezuela no escapa a esta tendencia tal como se deriva de la Constitución de 1999, conduce a que el Estado social de derecho y democrático, respete los valores tradicionales del Estado liberal, es decir, los derechos individuales, entre los que destacan, la libertad individual, la igualdad, la propiedad privada, la seguridad jurídica y la participación de los ciudadanos en la actividad pública, pero requiere la incorporación de otros valores. Esos principios, además de la legitimidad, de la división de poderes, de la legalidad, del control de la constitucionalidad, son el crecimiento del consumo y del bienestar social, el pleno empleo, el crecimiento constante, la importancia y significación de la tecnología y la economía de mercado.

Así, el papel de la actividad financiera con fines extrafiscales o de ordenamientos y la utilización de los impuestos con igual naturaleza, evidencia la tarea transformadora de la constitucionalidad o su funcionalidad como instrumento de cambio y de reducción de las distorsiones que pueden derivar del mercado, de la participación de todos los sectores en la plusvalía generalizada para lo cual es importante el fin redistributivo, la generación de riqueza y la igualdad de oportunidades en su acceso.

La Constitución venezolana de 1999 refleja tales principios, lo cual de suyo da justificación a los impuestos de ordenamiento con fines extrafiscales, al exigir que "la gestión estará regida y será ejecutada con base en principio de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal" (artículo 311) y que "el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo (...) la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos"

(artículo 316), adiciona el constituyente que el Estado "debe promover y defender la estabilidad económica, evitar la vulnerabilidad de la economía y velar por la estabilidad monetaria y de precios, para asegurar el bienestar social" (artículo 320).

En todo caso, la exigencia del respeto al principio de capacidad contributiva y su correspondencia con la finalidad de fines extrafiscales del tributo, deben ser analizados en función de todos los valores y principios ordenadores del sistema normativo constitucional para luego discutir su legitimidad, legalidad y conveniencia en el sistema tributario.

La existencia de un programa constitucional, que impone en su visión holística o sistémica, evidencia la complementariedad y existencia coetánea de ambos tipos de tributo, es decir, de los impuestos fiscales o recaudatorios y de los tributos de ordenamiento o con fines extrafiscales.

Así las cosas, el equilibrio entre fin de cobertura y de ordenamiento que pueden comportar el tributo corresponden al escenario analítico de cualquier decisión en el ámbito público. Es la necesaria medición de la igualdad y su incorporación dinámica como parámetro de la imposición y de su fundamentación ética.

La tributación se convierte de esta manera en un instrumento o medio necesario para el logro de los fines del Estado.

El responsable de la política tributaria y los distintos órganos involucrados en su materialización, al momento de considerar el conjunto de instrumentos incentivadores o de beneficios fiscales susceptibles de ser utilizados en un momento dado para lograr los objetivos de políticas públicas, deben observar no solo al principio de la capacidad contributiva, característico del impuesto y causa jurídica del mismo, el cual se ve atenuado en virtud de la esencia extrafiscal del ordenamiento del mismo, sino que debe observar otras series de intereses tutelados, vale decir, los derechos subjetivos públicos constitucionales que reencuentran su realización al ser objeto de políticas públicas, apuntaladas u orientadas por herramientas impositivas.

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

Sólo en esta forma será posible considerar y garantizar la juridicidad del tributo así diseñado y la posibilidad de considerar conflictos que pueden generarse entre los instrumentos y la correspondencia con los objetivos trazados, evitando de esta manera entrar en contradicciones con los intereses tutelados por la Constitución y los corolarios que derivan de los principios de legalidad tributaria y justicia tributaria.

La correspondencia entre esos valores supremos reconocidos en el texto constitucional y aquellos derivados de la consagratoria de un sistema tributario, de fuente también constitucional, debe llevar al responsable de las políticas tributarias a garantizar, en todo caso, el principio de capacidad contributiva, insuficiente a los fines extrafiscales, con esos valores tutelados por el constituyente originario, concebidos como columna vertebral en la estructuración de toda la nación, y que por tanto, deben ser observados y orientados, instrumentados por todas aquellas herramientas con que cuenta el Poder Público en sus distintas manifestaciones, en el caso sub-examen, para definir, ejecutar y controlar la actividad financiera y, dentro de ésta , la gestión del tributo.

En el caso venezolano esos valores supremos están destacados por el propio constituyente y procede de distintas fuentes: el Preámbulo, que declara la voluntad del constituyente y del pueblo de Venezuela en su representación, establece el plan mínimo a seguir por toda la gestión pública para cumplir los objetivos y fines del Estado; del artículo 2, que define a Venezuela como un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como "«valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación», la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político"; de la estructuración de la República de Venezuela como un «Estado Federal Descentralizado» regido por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad; un régimen socio-económico fundamentado en los principios de justicia sociales, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente,

productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad para lo cual el Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de general fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta; y finalmente del sistema tributario que debe coadyuvar en la consecución de esos fines que coinciden plenamente en la orientación que el constituyente atribuye al establecimiento y bases para la configuración de un sistema tributario.

Resulta evidente que para el constituyente venezolano de 1999 los fines de desarrollo económico y de redistribución de la riqueza constituyen ineludibles imperativos de justicia y valores esenciales de la actuación del Estado, y estos valores son la amalgama necesaria para evitar un eventual choque entre la utilización de los instrumentos tributarios en la consecución de los fines constitucionalmente trazados y el principio de justicia tributaria instrumentado mediante los conceptos de igualdad ante la ley y de capacidad económica.

Corresponde a la jurisdicción constitucional y a la jurisdicción contenciosa administrativa especial (tributaria) establecer la correspondencia entre los principios de justicia tributaria y justicia financiera, mediante el análisis y adecuación entre los fines de una y otra en el cumplimiento y orientación esencial de preservar los valores predominantes del ordenamiento jurídico representados en conceptos «jurídicos indeterminados» de valor o conceptos de naturaleza no rígida, que permiten el dinamismo y adecuación del texto constitucional a la realidad que regula, y en definitiva, una correspondencia y armonización necesaria entre el régimen económico social y el sistema tributario, en la permanente e inacabable tarea de su racionalización.

En este sentido, resulta evidente que en el ordenamiento jurídico venezolano, tanto en la Constitución como en las leyes dictadas en su ejecución existe un reconocimiento implícito a la existencia de la imposición con fines extrafiscales, independientemente, que no exista una definición de tal tributación o un señalamiento de la coexistencia entre los fines de cobertura y recaudación y los fines de ordenamiento y fines extrafiscales. En lo que corresponde al texto constitucional existe la armonización y coordinación entre el Estado Federal Descentralizado, el régimen económico social y el sistema tributario.

2. Los Principios Constitucionales que sirven de base al Sistema Tributario Venezolano

José Rafael Belisario Rincón*

2.1. Del Principio de Supremacía Constitucional. Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Es imposible analizar el Régimen de los Principios Constitucionales que rigen en el Derecho Tributario Venezolano, sin recordar algo que todos ya conocemos pero que parecemos olvidar con frecuencia. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela o cualquier otra que pueda existir en el futuro, es la Ley Suprema por la que se rige la sociedad venezolana y sirve de base a esa creación ciudadana que llamamos Estado.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el conglomerado de reglas supremas que los venezolanos hemos establecido como básicas para el funcionamiento de la sociedad a través de ese ente jurídico que llamamos Estado y en ella se crean las instituciones que permiten regular las relaciones entre el los ciudadanos entre si y entre estos y el Estado.

Por ello es fundamental entender que para el estudio de lo que llamaremos Derecho Constitucional Tributario y por ende de los principios que lo orientan, debemos estar claro que los mismo están por encima de todo el ordenamiento constitucional y por ende no haya ley orgánica, ley especial, reglamento, decreto, resolución o providencia que pueda estar por encima de lo dispuesto por el Texto constitucional. Tal afirmación está sólidamente sustentada en los dispuesto en el artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela ésta es la Ley Suprema en Venezuela y todo el ordenamiento legal venezolano debe estar orientado a cumplir sus disposiciones. La norma en cuestión, textualmente citada dispone lo siguiente:

> *La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución.*

Siguiendo con este orden la propia constitución dispone que los tratados internacionales formen parte del ordenamiento jurídico interno e incluso que en algunos casos sus normas tienen rango constitucional. Como un ejemplo de ello tenemos los artículos 23 y 153 de nuestra Carta Magna, en los cuales puede leerse lo siguiente:

> *Artículo 23: Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.*

Artículo 153: La República promoverá y favorecerá la integración latinoamericana y caribeña, en aras de avanzar hacia la creación de una comunidad de naciones, defendiendo los intereses económicos, sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones, y que garanticen el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes. Para estos fines, la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración. Dentro de las políticas de integración y unión con Latinoamérica y el Caribe, la República privilegiará relaciones con Iberoamérica, procurando sea una política común de toda nuestra América Latina. Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna.

Posteriormente el Artículo 203 crea el régimen de las leyes orgánicas, definiendo claramente en qué casos una ley debe ser considerada orgánica y estableciendo un procedimiento de verificación de tal carácter, cuya competencia corresponde a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, lo que contrasta con la tímida definición esbozada en el Artículo 31 de la Constitución Nacional de 1961 y ahora claramente definidas.

En materia tributaria este Principio de Jerarquía normativa, que como vemos lo encabeza la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tiene como pilar fundamental el Principio de Legalidad Tributaria, visto que gracias a la creación del marco normativo tributario a través de la Ley, se garantiza o por lo menos así debería ser, el respeto a la aplicación de los Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano. Estos principios a saber son aquellos cuyo análisis haremos a continuación.

2.2. Principio de Generalidad del Tributo

José Rafael Belisario Rincón*

El Artículo 133 Constitución Nacional establece el llamado Principio de Generalidad Tributario o Principio de Solidaridad Social, el cual es evidentemente la base primordial de los sistemas tributarios modernos, pues sirve de fundamento al establecimiento de un Derecho a la Propiedad Privada limitado y sienta las bases del Poder Tributario del Estado, el cual no es ejercido sobre la base de un poder absoluto de éste, sino como una función legislativa que le ha sido asignada, la de proveerse de recursos públicos gracias a una facultad otorgada por el constituyente, para que pueda atender los deberes que éste a su vez le ha conferido.

La norma en cuestión establece lo siguiente:

> *"Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley."*

Esta norma establece el derecho del Estado (Poder Nacional, Estadal y Municipal) de crear tributos y de imponer la obligación de pagar los mismos a los ciudadanos que habitan dentro de su jurisdicción, a través de la ley, creando también lo que se llama el Principio de la Solidaridad Social, es decir el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del Estado y dando su aporte para sufragar las cargas públicas a través del pago de los tributos.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

Si bien el Principio de Generalidad Tributaria supone que el Estado puede imponer a los ciudadanos el pago de los tributos necesarios para materializar la obligación de contribuir a las cargas públicas establecida en el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ello no implica que dicha facultad constitucional no debe ser ejercida respetando las garantías constitucionales que se imponen a los órganos legislativos, pues la obligación de contribuir de los ciudadanos no puede ser desarrollado desconociendo los derechos que ésta garantiza a los ciudadanos.

La obligación de contribuir y la potestad del Estado de imponer dicha obligación de conformidad con lo previsto en la Constitución, no puede, por ejemplo, vulnerar el Derecho de Propiedad que en ella se garantiza, como claramente dispone en su Artículo 115. La norma en cuestión dispone lo siguiente:

> *Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.*

Los Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano, son las garanticas fundamentales de éste y buscan evitar que el Poder Tributario del Estado sea ejercido en forma arbitraria y que con su ejercicio se viole el Derecho de Propiedad, pivote fundamental del Estado Social de Derecho que orienta las normas de nuestra Constitución,

2.3. Principio de Igualdad Tributaria

José Rafael Belisario Rincón*

Dicho principio constituye uno de los más importantes en materia constitucional, legal y por supuesto en el ámbito del Derecho Tributario, se encuentra consagrado de distintas formas en nuestra Constitución Nacional, dado que el mismo comprende diversos aspectos que deben ser desarrollados en materia tributaria.

Tipos de igualdad

a) *Igualdad en la ley*

Es la consagrada en el Artículo 133 de la Constitución Nacional al que hicimos referencia anteriormente, en sentido de que todos están obligados a pagar tributos para contribuir a los gastos públicos.

b) *Igualdad ante la ley*

Dispuesta en el Artículo 21 de la Constitución Nacional, todos son iguales ante la ley y nos admitirán las discriminaciones bajo ninguna condición. Llamada también la igualdad implícita.

c) *Igualdad por la ley*

En materia tributaria la igualdad por la ley se manifiesta a través de la aplicación del Principio de la Capacidad Contributiva, por el cual deben pagar más impuestos aquellos

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

que mayor riqueza generan y menos impuestos quienes menor riqueza generan de forma de que los tributos pueden ser aplicados con justicia.

Esta manifestación de la igualdad es de vital importancia en materia tributaria, pues como veremos más adelante, ella se materializa en nuestro régimen tributario, a través del Principio de la Capacidad Contributiva. La igualdad por la Ley busca que quienes se encuentran en situaciones de hecho diferentes puedan a través del texto legal encontrarse en la misma situación jurídica tomando en cuenta sus diferencia y balanceándolas.

La igualdad por la Ley deviene de la aplicación del Principio de Justicia y se resume muy bien en aquel viejo axioma del Derecho de tratar igual a quienes son iguales y en forma desigual los casos desiguales, pues nada hay más injusto que tratar todos los casos por igual.

d) *Igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria*

La Ley Tributaria creada por el órgano legislativo a quien la Constitución le ha conferido tal Potestad, no puede ésta establecer reglas que permitan con posterioridad, que la relación entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídica no esté en un plano de completa igualdad. El sujeto activo no es el titular del Poder Tributario y por ende es tan solo un sujeto más en la relación jurídico tributaria y al igual que el sujeto pasivo debe llevar adelante dicha relación con el mayor apego a las normas constitucionales y legales que rigen tal relación.

La Administración Tributaria es uno de los sujetos de derecho en la relación jurídico tributaria y solo puede ejercer sus derechos de revisión, fiscalización, determinación y otros, con estricto apego a la legalidad, sin menoscabar los derechos que la Constitución le ha conferido a los contribuyentes y sin exceder el mandato legal. A su vez los órganos legislativos al regular estas materias deben hacerlo

apegados a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y no crear normas que menoscaben tales derechos. La ley tributaria por ende debe tratar a ambas partes por igual.

2.4. Principio de Capacidad Contributiva

José Rafael Belisario Rincón*

Consagrado en el Artículo 316 de la Constitución Nacional, se encuentra desarrollado en las leyes tributarias especiales fundamentalmente, dado que está relacionado con el establecimiento de la base imponible y el seguimiento del Principio de Progresividad donde ello sea posible. Sin embargo, no consideramos que la progresividad de los tributos sea un principio constitucional, sino tan solo una de las varias formas de aplicar el Principio de la Capacidad Contributiva, por ello no necesariamente todos los tributos deban ser progresivos, al Sistema Tributario debe procurar ser progresivo, no obstante ello no implica que a través de otros mecanismos no se logre el objetivo de que quienes más pagan son aquellos que mayor capacidad contributiva tienen y quienes menos pagan sean, obviamente, quienes menos riqueza generan.

Sin embargo, debe reconocerse que "*la aplicación del principio jurídico de la capacidad contributiva como criterio de reparto de las cargas públicas implica una doble dirección del mismo. Es decir, que así como sólo se debe gravar a aquel que presente capacidad contributiva, también debe procurarse que todo el que posea dicha capacidad se*

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

encuentre gravado, ***sin excepciones injustificadas***"[1]. Este criterio sobre la no creación de ***"excepciones injustificadas"***, que nosotros llamaremos "discriminaciones negativas", es importantísimo en materia de beneficios fiscales, pues aun y cuando la mayor parte de los mismos implican excepciones a los principios de la Igualdad y la Capacidad Contributiva, no siempre estas excepciones deben considerarse como injustificadas y por el contrario, si el beneficio final es otorgado con apego a la Constitución y la Ley, **constituiría** un caso de discriminaciones positivas o de "excepciones justificadas" de forma que pueda afirmarse que el otorgamiento de beneficios fiscales se ha hecho atendiendo al Principio de la Igualdad y al Principio de la Capacidad Contributiva.

En sentencia de la Corte Suprema Española, identificada como 8/1986[2] se definió el Principio de Igualdad de la forma siguiente: *"Derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentran en una misma situación,* ***sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato"***. Esta última frase que hemos resaltado es un reconocimiento a que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación negativa, pues no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades, lo que constituye una violación al Principio de la Igualdad es que la discriminación no esté plenamente justificada.

Aun cuando nuestra Constitución Nacional prohíbe en su Artículo 21 las discriminaciones y hemos visto que la sentencia del máximo Tribunal Español sostiene que el Derecho a la Igualdad trae como consecuencia el que no pueda establecerse "discriminación jurídica alguna", sin embargo nosotros, hemos hecho referencia a dos tipos de discriminación y por ello consideramos necesario definirlas: **Negativas**, que son aquellas que se establecen sin justificación alguna y que constituyen una flagrante

[1] Naveira de Casanova Gustavo J. El Principio de no Confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina. Monografía Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill, Madrid 1997.

[2] Alvarez Conde Enrique. Curso de Derecho Constitucional. Volumen I, segunda edición. Editorial Tecnos. Madrid 1996.

violación del Principio de la Igualdad y por ende en materia tributaria del Principio de la Capacidad Contributiva en cuanto especie de aquella, y las; **Positivas**, que son aquellas que se establecen sobre la base de una justificación plenamente razonada y que buscan tratar en forma desigual los casos desiguales de forma de equiparar a los ciudadanos a través de la Ley y así alcanzar la justicia. El Principio de la Capacidad Contributiva existe no solo como limite al Poder Tributario del Estado, sino también como mecanismo para alcanzar la justicia en materia tributaria, a través del equiparamiento entre iguales y desiguales como medio de distribuir las cargas públicas. Hemos hecho esta división en vista de que consideramos que toda desigualdad es una discriminación, pero que no toda discriminación sería inconstitucional.

Tal diferenciación la hacemos porque compartimos la opinión de un sector de la doctrina del Derecho Constitucional en cuanto a que *"El Principio de Igualdad no quiere decir que toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades, sino que la igualdad solamente es violada cuando dichas discriminaciones están desprovistas de una justificación objetiva y razonable"*[3]

2.5. Principio de la No Retroactividad

José Rafael Belisario Rincón*

Un estado democrático y basado en la constitución y la legalidad, no puede dejar de lado la importancia fundamental que la

[3] Álvarez Conde Enrique. Obra citada, Pagina 300.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

Seguridad Jurídica tiene. La ley tiene vigencia temporal y los ciudadanos tienen que saber cuando comienza aplicarse y cuando ésta deja de tener vigencia. En materia tributaria ello es imprescindible, el contribuyente debe conocer cuando la ley tributaria es aplicable y sobre todo, cuál ley es la aplicable en un momento determinado, pues para el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias ello es imprescindible. El Código Orgánico Tributario regula todo lo relativo a la vigencia de las leyes tributarias. En ese sentido su artículo 8 dispone lo siguiente:

> *Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.*
>
> *Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.*
>
> *Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor. Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.*

Esta disposición sigue en buena medida lo que la propia Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en materia de entrada en vigencia de las leyes y sobre este particular queremos hacer algunas precisiones que es importante tener en cuenta.

a) Si una ley establece una "vacatio legis" o vacación legal, ello quiere decir que ésta solo entrará en vigencia cuando la misma lo establezca.

b) Si la ley no señala cuando entra en vigencia, se deben esperar 60 días para que ello ocurra, tal y como la norma lo prevé.

c) Si la ley dispone que entra en vigencia cuando sea publicado en Gaceta Oficial, pues ese será el momento de su vigencia. El día que salga publicada en dicho órgano divulgativo oficial.

d) No es cierto que toda ley tiene que tener una "vacatio legis", eso no lo dispone ni la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela ni el Código Orgánico Tributario. Solo en el supuesto previsto en el punto b), es decir cuando la ley no disponga cuando entra en vigencia, será el único caso en que por mandato legal y constitucional la ley de que se trate no entrará en vigencia al ser publicada.

Un comentario aparte merece lo dispuesto en el Artículo 8 del Código Orgánico Tributario en relación a la forma como entran en vigor y aplicación las normas tributarias referidas a la existencia y cuantía de la obligación, las cuales solo tendrán plenos efectos jurídicos cuando comience el ejercicio fiscal del contribuyente ya dentro de la vigencia de ésta, independientemente del momento de su publicación la Gaceta Oficial y de lo que en ella se disponga al respecto.

Si por ejemplo se publica una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta en Julio de un año determinado y el ejercicio del contribuyente comienza en Enero, de modo que para esa fecha ya dicho ejercicio fiscal está en vigor, las normas sobre la existencia y cuantía de la obligación, deberán esperar Enero del año siguiente para poder ser aplicadas.

Este último análisis lo hacemos porque en nuestro país tal previsión legal tiende a ser soslayada por leyes tributarias que pretenden tener aplicación inmediata o incluso ser aplicadas a la parte del ejercicio que transcurre luego de que ésta entro en vigencia. Solo para mencionar uno de los muchos casos, debemos recordar que la Ley Orgánica del Deporte de 2011, prevé en su Disposición Transitoria Octava lo siguiente:

> *El artículo 68 de esta Ley adquiere vigencia desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la*

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes ***realizaran el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley****, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales.* (Negritas nuestras)

Como puede verse el comentario que hicimos antes de la cita anterior, no obedece a un capricho del autor del presente análisis, sino que se trata de una violación sistemática del Principio de la No Retroactividad por parte de los órganos legislativos llamados a ser garantes de su aplicación.

2.6. El Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano.

José Rafael Belisario Rincón*

Este es indudablemente el principio constitucional más importante en materia tributaria, dado que su correcta aplicación debe, en principio, traer como consecuencia el cumplimiento de todos los otros principios. Solo a través de un instrumento de rango legal puede crearse un tributo.

Obviamente que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela solo enumera la existencia del principio y sería

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Presidente del Comité de Impuestos de VENAMCHAM (2012-2014) Ex Vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Director Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Caracas. Ex profesor de Postgrado de las universidades Católica Andrés Bello y Metropolitana. Caracas, Venezuela.

muy difícil su correcta aplicación sin conocer el alcance del mismo, para lo cual los artículos 2°, 3° y 4° del Código Orgánico Tributario constituyen la referencia fundamental, pues es allí donde se desarrolla el significado y alcance del mismo

Nuestro Código Orgánico Tributario, en desarrollo del Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria, tal y como veremos más adelante, consagra el mismo bajo la modalidad del sistema cerrado, por medio del cual todos los elementos que integran la relación tributario deben estar establecidos en la norma legal sin que se permita al legislador la delegación de dichos elementos al reglamentista.

Para que el Principio de Legalidad quede satisfecho es necesario que la Ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación y sobre lo que son los elementos esenciales, lo que en nuestra legislación del impuesto al valor agregado se ha cumplido con meticulosa regularidad, incluso para el caso de los supuestos de retención.

El hecho imponible definido de manera cierta, los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible, los sujetos obligados de pago, el método o sistema para determinar la base imponible en sus lineamientos esenciales, la alícuota que se aplicará para crear el monto del Tributo, los casos de exenciones, los supuestos de infracciones, las sanciones correspondientes, el órgano competente para exigir y recibir el pago, el tiempo por el cual se paga el Tributo. Se trata en suma de la vieja regla de la certeza, que se impuso hace dos siglos.

El Principio de Legalidad no es solamente que el Tributo debe ser creado mediante Ley, sino que implica además que la Ley debe establecer siempre elementos esenciales que son necesarios para que el Principio de Legalidad quede aplicado en su verdadero valor y que la Ley debe ser creada de manera que se garantice cabalmente el respeto de los otros principios que rigen en materia tributaria en Venezuela.

En efecto la Ley Tributaria no debe ser aplicada en forma retroactiva tal como lo dispone el Artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y para ello deben respetarse los parámetros que dicta el Artículo 8 del Código Orgánico Tributario, los tributos deben gravar tan solo a quienes tienen capacidad contributiva y en la medida de dicha capacidad, como lo dispone el Artículo 316 de nuestra carta magna.

Debe asimismo la Ley Tributaria debe respetar el Principio de Igualdad, tal como lo establece el artículo 21 constitucional,

de modo que la igualdad debe darse por la ley, para la ley y en la ley, con la idea de que el Sistema Tributario garantice la Justicia como norte fundamental.

Por último pero no menos importante, el Sistema Tributario, que se nutre del desarrollo de la propiedad privada y de los frutos que ésta produce, debe evitar matar a la "gallina de los huevos de oro" de forma que debe evitar en todo momento en convertirse en confiscatorio, tal como lo exige el Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y un respeto al derecho de Propiedad consagrado en el Artículo 115 de la misma.

Como puede verse, el Principio de Legalidad es mucho más que crear un tributo a través de una ley de acuerdo con lo que dispone el Artículo 3 del Código Orgánico Tributario. El Principio de Legalidad implica que la ley debe ser redactada respetando todos los preceptos constitucionales, de forma que el Sistema Tributario funcione sin vulnerar las garantías que nuestra Carta Magna ha desarrollado para respetar el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Tanto en la redacción de nuestra Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como en el Código Orgánico Tributario vigente (Código Orgánico Tributario de 2001) se mantuvo el Principio de Legalidad Tributaria en los mismos términos en los cuales se ha venido desarrollando en Venezuela hasta la fecha.

De la letra de las normas constitucionales y legales, no puede inferirse cambio alguno, mas sin embargo, como veremos más adelante, si ha existido un cambio importante en el desarrollo de los elementos de la obligación tributaria en instrumentos diferentes a leyes, como en la posición de la jurisprudencia venezolana al respecto.

En efecto, el Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, transcrito en su parte pertinente dispone lo siguiente:

> *No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...*
>
> *...(omissis) Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución..."*

Desarrollando dicho principio y explicando su alcance, el Artículo 3 del Código Orgánico Tributario establece que:

> *"Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:*
>
> *1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.*
>
> *2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.*
>
> *3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.*
>
> *4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.*

Parágrafo Primero: *Los Órganos Legislativos Nacional, estadales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal, asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría, con las que cuenten.*

Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del Tributo así como las demás materas señaladas como de reserva legal por este artículo, *si perjuicio de las disposiciones contenidas en el parágrafo tercero de este artículo. No obstante cuando se trate de impuestos generales o especificos al consumo, a la producción, a las ventas, o al valor agregado así como cuando se trate de tasas o de contriciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la ley de presupuesto se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca....*

Como puede apreciarse de la lectura de la norma transcrita, el sistema de legalidad tributaria en Venezuela es estricta y comparte la filosofía del Principio de Legalidad Cerrado, pues como puede verse nuestro Código Orgánico Tributario no da lugar para que cualquiera de los elementos de la obligación tributaria pueda ser establecida por cualquier otro instrumento regulatorio que no sea la Ley, emanada solo del órgano legislativo dotado de Poder Tributario para ello.

3. Potestad Tributaria y Régimen Federal en Venezuela:

Rafael Enrique Tobía Díaz*

Corresponde ahora examinar, desde la óptica del Derecho Constitucional Tributario, la forma de Estado adoptada por la República Bolivariana de Venezuela y las potestades tributarias que, en dicha forma de Estado, han sido reconocidas o atribuidas a cada uno de los entes políticos territoriales que lo componen.

Según establece el artículo 4 de la Constitución vigente: *"La República Bolivariana de Venezuela es un* ***Estado Federal descentralizado*** *en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad".*[4] (Destacado nuestro). Sobre ésta disposición en particular (norma de organización), el texto de la Exposición de Motivos de la Constitución ha señalado que: *"En cuanto a la estructura del Estado venezolano, el diseño constitucional consagra un Estado Federal que se define como descentralizado, para así expresar la voluntad de transformar el anterior Estado centralizado en un verdadero modelo federal con las especificidades que requiere nuestra realidad* (...)". De esa manera, con la calificación del Estado como *"Federal descentralizado"*, la Asamblea Nacional Constituyente se propuso

* Abogado egresado *Summa Cum Laude* de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) (2003). Especialista en Derecho Tributario egresado con la *Mención Honorífica* de la Universidad Central de Venezuela (UCV) (2009). Profesor y Jefe de la Cátedra de Introducción al Estudio del Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Metropolitana (UNIMET). Profesor del Diplomado de Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP) de la UCAB. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario de la AVDT. Abogado Asociado de la firma Rodríguez & Mendoza.

[4] *Cfr.* Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en la Gaceta Oficial Nro.5453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000, cuyo texto con la Enmienda Nro. 1, fue publicado en la Gaceta Oficial Nro. 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

superar la concepción del Estado Federal que, desde el punto de vista formal o nominal existió bajo la vigencia de la Constitución de 1961,[5] con la pretensión de concretar en la realidad institucional política y jurídica, un auténtico Estado Federal.[6]

No obstante, con fundamento en el conjunto de disposiciones constitucionales que actualmente regulan lo referido a la distribución y limitación de las potestades tributarias de los diferentes entes políticos territoriales que conforman al Estado venezolano, la doctrina especializada en la materia, ha cuestionado -al menos desde el punto de vista fiscal- que nuestro Estado revista los caracteres propios de un Estado Federal.

En efecto, la doctrina nacional [MIZRACHI] ha sostenido que: *"La Constitución de 1999 culmina la evolución de la normativa sobre la distribución de potestades tributarias, que desmonta progresivamente el régimen `federal´ de la Constitución de 1864. Esta labor de zapa comienza con una centralización por vía contractual (1865), y finaliza con la Constitución vigente, en la cual desaparece la `competencia tributaria residual´ que, en opinión generalizada, conservan los Estados miembros de la Federación".*[7] El mismo autor, a partir de un análisis histórico de la evolución constitucional en materia de reparto de potestades tributarias entre los distintos entes políticos territoriales, ha concluido que: *"Venezuela no fue nunca, al menos en materia tributaria, un Estado Federal (...)".*[8]

---

[5] Téngase en cuenta que el artículo 2 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 662 Extraordinario de fecha 23 de enero de 1961, establecía lo siguiente: *"La República de Venezuela es un estado federal, en los términos consagrados en esta Constitución".*

[6] Un interesante estudio en el que se pueden identificar las exigencias que supone la estructura de un verdadero Estado Federal, se puede consultar en: **BREWER-CARÍAS,** ALLAN R. *"Bases Legisltativas para la Descentralización Política de la Federación Centralizada (1990: El inicio de una Reforma)"*, publicado en: *"Leyes y Reglamentos para la Descentralización Política de la Federación"*. Editorial Jurídica Venèzolana, Caracas, Venezuela, 1994, págs. 9-53.

[7] **MIZRACHI,** EZRA. *"Potestades Tributarias de los Entes Políticos Territoriales"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. pág. 225.

[8] **MIZRACHI,** EZRA. *"Potestades Tributarias de los Entes Políticos Territoriales...* opus.cit. pág. 230.

En el mismo orden de ideas, otro sector de la doctrina especializada en la materia [VIGILANZA GARCÍA] ha concluido con sólidos argumentos que: *"Pese la referencia a la `federación descentralizada´, consideramos que bajo la Constitución de 1999, Venezuela, más que una `federación´ es pura y simplemente un Estado Unitario descentralizado, al menos en lo tributario. (...) Como corolario de lo anterior tenemos que el único nivel de Gobierno que goza de poder tributario originario, entendido aquel que no acepta más límites que los establecidos en la Constitución, es el Poder Nacional. El Poder Nacional tiene la `Supremacía Tributaria´."*[9] (Subrayado nuestro).

A una conclusión similar arriba también el profesor CARMONA BORJAS, cuando al examinar el grado de autonomía financiera del nivel político territorial representado por los Estados de la *"federación"* (rasgo esencial y definitorio de un auténtico Estado Federal), ha destacado lo siguiente:

> *"Si partiéramos como lo hace GUSTAVO LINARES BENZO, de que `un Estado es Federal si conviven en él varias entidades con poderes políticos, entendiendo por tales `básicamente, la potestad legislativa, es decir, la capacidad de dictar actos normativos, superiores, directamente ordenados a la Constitución y eficaces sin necesidad de homologación de otra autoridad´, no cabría la menor duda para sostener que el Estado venezolano tanto bajo la Constitución de 1961, como de 1999, es un Estado Federal. No obstante ello, en nuestra opinión, el análisis de este tema no puede agotarse con la consideración de ese único factor, debiéndose tomar en cuenta, entre otros, el criterio desarrollado por buena parte de la doctrina patria, claro reflejo de lo que ha sido nuestra experiencia, según el cual, la sustancia federal del Estado venezolano es mera forma que encubre una realidad centralizada, evidenciada en el progresivo vaciamiento de las competencias estadales en aradas del Poder Nacional.*

---

[9] VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. *"El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. pág. 301.

El vaciamiento fiscal al que alude la doctrina no sólo es cierto, sino también lo es, la considerable desproporción que existió y, como veremos, continúa existiendo a nivel constitucional en lo que respecta a la distribución de competencias entre los entes políticos, y dentro de ellos muy especialmente de los estados, situación esta que en ámbito fiscal resulta aún más notoria, al punto de haber impedido la consolidación de una verdadera autonomía financiera, especialmente en el nivel intermedio, dadas las escasas potestades tributarias a éste reconocidas y al bajo rendimiento que las caracteriza, todo lo cual en principio, nos alejó y pudiera continuar distanciándonos de un verdadero federalismo fiscal."[10]

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante advertir que, ciertamente, en nuestra opinión, desde el punto de vista del Derecho Constitucional Tributario, la existencia y funcionamiento de un auténtico Estado Federal, supone reconocer jurídicamente a los entes político territoriales que lo componen, la posibilidad de crear y exigir tributos cuyo rendimiento sea capaz de cubrir sus gastos y *"sin condicionamientos impuestos por un poder superior, distintos a los que imponga la propia Constitución y, por ende, con la posibilidad de escoger las manifestaciones de riqueza que se estima más adecuada o conveniente para estructurar el impuesto."* [11]

En efecto, la *"federación"* como forma de Estado, supone como uno de sus rasgos definitorios esenciales, el reconocimiento a los diferentes entes políticos territoriales que lo componen, de un poder normativo en materia de imposición, de carácter autónomo, que se traduce en la posibilidad de elegir y sujetar a tributos,

---

[10] **Carmona Borjas**, Juan Cristóbal. *"Viabilidad de la Descentralización Fiscal Estadal en el Marco de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. pág. 310.

[11] **Vigilanza García**, Adriana. *"El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. pág. 252.

las manifestaciones (índices) de riqueza que a bien se consideren para el financiamiento de los gastos públicos de la respectiva entidad, claro está, con respeto a los principios constitucionales que rigen la tributación, tales como capacidad contributiva, no confiscatoriedad, legalidad, generalidad y justicia tributaria,[12] y sin que puedan interferir en el ejercicio de dicha potestad, los otros entes político territoriales. En otras palabras, tal como lo destaca la doctrina en el Derecho Comparado, desde un punto de vista tributario, es de la esencia de un auténtico *Estado Federal* la identificación y delimitación de las potestades tributarias del Poder Nacional y de los Estados federados, evitando su superposición,[13] por cuanto ello permitirá en términos reales, procurar recursos económicos a cada uno de los entes políticos territoriales, cuyo rendimiento permita un cumplimiento adecuado de los cometidos inherentes a las competencias que constitucionalmente le han sido asignadas a cada nivel de gobierno.

Ahora bien, con fundamento en la premisa anterior (*principio rector*) que debe inspirar la organización de un auténtico Estado Federal desde el punto de vista tributario, es que la doctrina nacional ha concluido que, por contrario a ella, nuestro Estado no puede ser considerado -más allá de su calificación formal- como

---

[12] Con relación a los principios constitucionales de la tributación, puede consultarse la obra del autor **Fraga Pittaluga**, Luis. *"Principios Constitucionales de la Tributación"*. Editorial Torino, Caracas, Venezuela, 2006.

[13] **Spisso**, Rodolfo R. *"Distribución Constitucional de Potestades Tributarias"*, en *"Estudios de Derecho Constitucional Tributario - En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui"*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994. pág. 87. Acertadamente, el autor antes citado, ha señalado con relación a los efectos económicos adversos que genera la superposición de potestades tributarias de los diferentes entes políticos territoriales, lo siguiente: *"La búsqueda de medios que posibiliten la coordinación financiera de los distintos niveles de gobierno, resulta prioritario, más allá de la existencia de acciones procesales que tiendan a prevenir las graves consecuencias dañosas, de la confiscatoriedad global de los tributarios, ya que la desaprensiva superposición fiscal, que deriva en una presión global intolerable, obra como poderoso disuasivo de nuevas inversiones, indispensable para la creación de riqueza, que muchas veces no logra ser contrarrestado por las garantías que pueda ofrecer el orden jurídico"*. (*vid.* **Spisso**, Rodolfo R. *"Distribución Constitucional de Potestades*...opus.cit. pág.104).

un Estado *"federal"*, al menos en el ámbito tributario. En nuestra opinión, la posición que ha sostenido la doctrina en la materia, puede resumirse en las siguientes consideraciones: **(i)** La Constitución de 1999, establece un sistema de separación de fuentes tributarias en el que se privilegia al Poder Nacional en evidente desmejora del Poder Estadal; **(ii)** La potestad tributaria residual que, en todo Estado Federal corresponde a los Estados de la *"federación"*, se reserva por el contrario al Estado Nacional; **(iii)** La asignación constitucional de tributos a los Estados de la *"federación"*, no les permite a dichos Estados *"escoger la materia gravable"*,[14] lo cual, permite cuestionar la supuesta titularidad de potestad tributaria originaria que puedan afirmar; **(iv)** El bajo rendimiento económico de los tributos constitucionalmente asignado a los Estados, no permite garantizar su autonomía financiera *(autarquía)*, con lo que, les es materialmente difícil acometer el objeto de las competencias que constitucionalmente le han sido asignadas.[15]

A continuación, procederemos a analizar cada una de las consideraciones en las cuales la doctrina nacional fundamenta su posición de negar la naturaleza *"federal"* de nuestro Estado, por lo menos en lo que respecta al ámbito tributario:

---

[14] MIZRACHI, EZRA. *"Potestades Tributarias de los Entes Políticos Territoriales...* opus.cit. pág. 230.

[15] Es importante advertir que un sector de la doctrina ha reconocido que a partir del año 2006, con ocasión de una serie de leyes nacionales y sentencias dictadas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, se inició en Venezuela lo que se ha calificado como un proceso de *"recentralización"* de las competencias (no tributarias) que originalmente habían sido constitucionalmente asignadas a los Estados, contrario al esquema federal que postula la Constitución. Sobre el particular, puede consultarse a los siguientes autores: ÁLVAREZ, TULIO ALBERTO. *"La intervención de servicios en el marco de la reversión del proceso de descentralización"*, en: Separata de la Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas Nro. 134. Universidad Central de Venezuela, Homenaje a Ramón Escovar Salom, Caracas. Venezuela, 2009. VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. *"El Estado Federal Descentralizado - Mitos y Realidades en el Reparto de Tributos y Otros Ingresos entre los Entes Políticos Territoriales en Venezuela"*. Los Ángeles Editores, C.A., Maracaibo, Venezuela. 2010. págs. 122-146

(i) En relación con el sistema de separación de fuentes tributarias, podemos observar con fundamento en lo previsto en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución, que el Poder Nacional ostenta ciertamente una posición de supremacía en materia tributaria, lo cual puede constatarse al comparar las materias susceptibles que pueden ser gravadas por el Poder Nacional respecto de las *asignadas* a los Estados de la *"federación"*. En efecto, mientras el Poder Nacional le es atribuida potestad tributaria para gravar la renta, las sucesiones patrimoniales, las donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado de bienes y servicios, los hidrocarburos y minas, las actividades de importación y exportación de bienes y servicios, el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, lo referido a cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, e incluso los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y Municipios por la Constitución o por la ley; a los Estados de la *"federación"* se le atribuyen o asignan como ingresos tributarios únicamente los siguientes: los ramos de papel sellado, timbres y estampillas (*cfr.* numeral 7 del artículo 164 de la Constitución); las tasas por el uso de sus bienes y servicios, multas y sanciones, y *"las que les sean atribuidas"*; el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales; los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les *asignen por ley nacional,*[16] con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estadales (*cfr.* numerales 2, 3 y 5 del Artículo 167 de la Constitución).[17]

---

[16] Un ejemplo de tributos asignados por *ley nacional*, son aquellos previsto en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 4.133 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 1989.

[17] Es importante precisar que en el numeral 6 del artículo 167 de la Constitución, se establecen como ingresos de los Estados, los recursos que se *"les asignen como participación en los tributos nacionales, de conformidad con la respectiva Ley"*. En este supuesto, el Estado de la *"federación"*, no tendría poder normativo para configurar los elementos integrantes del tributo en cuyo producto recaudado participaría. Por el contrario, su configuración correspondería al Poder Nacional, con la particularidad de que el producto de su recaudación, se le *asignaría* a los Estados en determinada proporción en virtud de una Ley Nacional.

Como puede apreciarse, la Constitución no sólo ha reservado al Poder Nacional el conjunto más significativo de fuentes tributarias desde un punto de vista financiero, sino que ha determinado que los Estados de la *"federación"* sólo podrán crear tributos o participar en el producto de la recaudación de tributos nacionales, de conformidad con lo que establezca la *ley nacional*.

(ii) Con relación a la potestad tributaria residual, debemos indicar que en un auténtico modelo de Estado Federal, dicha potestad correspondería a los Estados de la *"federación"*, ya que se debe entender que todos las competencias (incluyendo las tributarias) que no se han cedido al Poder Nacional, siguen perteneciendo a dichos Estados.[18] Sin embargo, sobre este aspecto medular en la materia que nos atañe, la Constitución de 1999, estableció un régimen contrario que se aparta del esquema que en materia tributaria siguen los Estados Federales y que, con base en un análisis sistemático de las disposiciones constitucionales, permiten concluir que en nuestro país, es el Poder Nacional quien ostenta la titularidad de la potestad tributaria residual.

En ese orden de ideas, debemos destacar que, por una parte, los numerales 12 y 33 del artículo 156, establecen respectivamente que es de la competencia del Poder Nacional *"los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios"* (cláusula específica de competencia tributaria), así como *"Todo lo que no corresponda, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal"* (cláusula genérica de competencia). Por otra parte, el numeral 11 del artículo 164, establece que es competencia exclusiva de los Estados: *"todo lo que no corresponda, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal"* (cláusula genérica de competencia). Así las cosas, no obstante que el Constituyente postuló la necesidad de concretar un *"Estado federal descentralizado"*, lo cierto es que, conforme las

[18] Un ejemplo de lo anterior, se puede encontrar en la Constitución de los Estados Unidos de América, propia de un Estado Federal, en cuya Enmienda X, se establece expresamente lo siguiente: *"Las facultades que esta Constitución no delegue expresamente al Gobierno Federal, ni prohíba a los Estados, quedan reservadas respectivamente a los Estados o al pueblo."*

disposiciones constitucionales anteriores, se desprende que, en cuanto al ámbito tributario se refiere, se ha reservado expresamente y en forma específica al Poder Nacional, la potestad tributaria residual, esto es, el poder de crear tributos sobre fuentes distintas de aquellas asignadas por la Constitución a los Estados y Municipios, lo cual, representa un esquema inverso al que se adopta en la Constitución de un auténtico Estado Federal.

Con fundamento en lo anterior, después de efectuar un análisis comparativo del tema entre la Constitución de 1961 y de 1999, el profesor CARMONA BORJAS ha concluido que: *"Hoy en día a nuestro parecer, la situación ha cambiado radicalmente, no cabiendo ninguna duda, de que es a la República a quien corresponde la residualidad de la materia tributaria, por cuanto ésta le ha sido asignada de manera expresa al simplemente reconocer como suyos, todos los tributos que constitucional o legalmente no hayan sido atribuidos o transferidos a los estados o municipios".*[19]

Igualmente, la profesora ADRIANA VIGILANZA GARCÍA, en su obra *"La Federación Descentralizada"*, ha negado la supuesta existencia de un poder tributario residual a favor de los Estados bajo el régimen de la Constitución de 1999. Nos permitimos transcribir a continuación su posición al respecto: *"Ahora bien, pensamos nosotros que, una vez promulgada la Constitución de 1999, es imposible seguir pretendiendo que los Estados tienen un poder tributario originario, de carácter residual implícito, para crear tributos que no les haya asignado ya la Constitución o una ley nacional, es decir, que les permita crear sus propios ingresos tributarios ex novo. Esta afirmación nuestra la basamos en el contenido del Artículo 167.5, según el cual: `Son ingresos de los*

[19] CARMONA BORJAS, JUAN CRISTÓBAL. *"Viabilidad de la Descentralización Fiscal Estadal en el Marco de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. pág. 319. No obstante lo anterior, el mismo autor destaca que ello no es óbice para continuar el proceso de descentralización iniciado en 1989, por cuanto: *"Lo hasta ahora expuesto permite sostener, que independientemente de la estructura multijurisdiccional adoptada por el Estado venezolano, en virtud de la que pretende calificársele como Federal, desde el punto de vista fiscal y específicamente tributario, no cabe duda que sigue siendo un Estado centralizado, aunque con posibilidad de irse descentralizando."* (*vid.* CARMONA BORJAS, JUAN CRISTÓBAL. opus.cit. página 321)

Estados (...) 5. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales ***que se les asigne por ley nacional****, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estadales (...) Igualmente, la basamos en la Disposición Transitoria Cuarta, numeral 6, que contempla que: `Dentro del primer año, contado a partir de su instalación,* ***la Asamblea Nacional aprobará*** *(...) 6. Una ley que desarrolle la hacienda pública estadal estableciendo, con apego a los principios y normas de esta Constitución,* ***los tributos que la componen*** *(...)".* (Destacado de la autora)

En conclusión, con base en el conjunto de disposiciones constitucionales a las que nos hemos referido anteriormente, es cuestionable que nuestro Estado pueda considerarse -más allá de su calificación formal- como un Estado Federal desde un punto de vista tributario,[20] por cuanto, la potestad tributaria residual se reconoció por la propia Constitución al nivel de gobierno representado en el Poder Nacional, lo cual, parece ser un rasgo propio de los Estados unitarios o de Estados con divisiones territoriales fuertemente centralizados.[21] Como podremos apreciar más adelante, ello determina en nuestro país, importante limitaciones financieras al nivel de gobierno que representan los Estados.

(iii) Estrechamente relacionado con lo expuesto en líneas anteriores, debemos destacar que la asignación constitucional de tributos a los Estados de la *"federación"*, no les permite a dichos

[20] Sobre la calificación nominal de nuestro Estado como federal, ha señalado el profesor ALLAN BREWER CARÍAS, miembro de la Asamblea Nacional Constituyente que elaboró la Constitución de 1999, lo siguiente: "(...) *Puede decirse que la Constitución de 1999, salvo en el nominalismo, no se avanzó mayormente en relación con lo que existía en el texto de 1961. En realidad, sólo se constitucionalizaron aspectos ya establecidos en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias del Poder Público de 1989, que ya tenía rango de ley constitucional en lo que se refería a la transferencia a los Estados de competencias del Poder Nacional (...)" (vid.* **BREWER CARÍAS**, ALLAN. *"La Constitución de 1999. Derecho Constitucional Venezolano."* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 2004, Tomo I, pág. 326.

[21] Sobre las diferentes formas de Estado y su relación con los procesos (en mayor o menor medida) de centralización o descentralización, puede consultarse la obra de **CARMONA BORJAS**, JUAN CRISTÓBAL. *"Descentralización Fiscal Estadal en Venezuela"*. Monografías Tributarias Nro.1. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y Paredes Libros Jurídicos, C.A. Caracas, Venezuela, 2005.

Estados, *"escoger la materia gravable"*,[22] a diferencia de lo que sucede respecto del Poder Nacional (*cfr.* parte final del numeral 12 del Artículo 156 de la Constitución), lo cual, es un rasgo adicional que permite cuestionar la supuesta titularidad de potestad tributaria originaria que puedan afirmar o invocar esos Estados. En ese orden de ideas, consideramos que el hecho de que la Constitución identifique y asigne las fuentes tributarias (de por sí de escaso rendimiento económico) que pueden ser sometidas a imposición por los Estados, aunado a la existencia de una cláusula de potestad tributaria residual a favor del Poder Nacional, es otro argumento de peso significativo que permite cuestionar la existencia en Venezuela de un auténtico Estado organizado bajo la forma federal.

Sobre el particular y como muestra de lo antes señalado, debemos destacar que bajo la vigencia de la Constitución de 1961, el profesor ALLAN BREWER CARÍAS sostuvo que con relación al gravamen específico sobre la producción y consumo de bienes distintos a alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas, los Estados de la federación tenían una potestad tributaria originaria. Sin embargo, igualmente reconoció que con fundamento en lo previsto en el numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961, si el Poder Nacional se reservaba mediante ley los impuestos a la producción y consumo de bienes distintos a los de alcoholes, cigarros, fósforos y cigarrillos, se podía *eliminar* dicha potestad tributaria a los Estados (supuesto que se denominó "desplazamiento" de competencia tributaria).[23] Su argumento era el que

[22] MIZRACHI, EZRA. *"Potestades Tributarias de los Entes Políticos Territoriales...* opus.cit. pág. 230.

[23] El referido fenómeno de "desplazamiento" de competencia en materia tributaria cuya existencia se sostuvo por la doctrina bajo la vigencia de la Constitución de 1961, es criticado y explicado por la profesora ADRIANA VIGILANZA GARCÍA en los siguientes términos: "(...) *sostuvo la doctrina nacional contemporánea, casi de manera uniforme, que a los Estados les estaba dado crear tributos que no estuvieran asignados en la Constitución, ni a la Nación ni a los Municipios (pese la norma constitucional que de manera expresa asignaba al Poder Nacional esa facultad), pero de todas maneras se terminaba concluyendo a favor de la Nación (poder central) porque se decía que en el supuesto de que ese nivel de gobierno (el Nacional central) decidiera atribuirse uno de esos otros tributos distintos* ***y aún cuando ese otro tributo ya hubiese sido creado por un Estado, quedaría supuestamente***

transcribimos a continuación: *"En efecto, estimamos que la Constitución establece, indirectamente una competencia tributaria estadal que no había sido utilizada. En concreto, la Constitución* [se refiere a la de 1961] *señala, en el artículo 136, que competen al Poder Nacional los impuestos que 'recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional, tales como los de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas' (ord.8) En tal sentido, la Constitución Nacional establece que corresponden al Poder Nacional esos impuestos sobre la producción y consumo de bienes cuando total o parcialmente se reserven por ley al Poder Nacional. Por tanto, si no hay una ley que reserve total o parcialmente al Poder Nacional determinados impuestos a la producción y al consumo de bienes, éstos no son nacionales. (...) De lo anterior se deduce claramente que los Estados tienen una amplia potestad tributaria originaria para gravar la producción y el consumo de bienes que no había sido utilizada hasta el presente. Sin embargo, esta potestad está sometida a la limitación de que, conforme el artículo 136, ordinal 8º de la Constitución,* ***el Poder Nacional la podría eliminar*** *al reservarse total o parcialmente los otros impuestos a la producción o al consumo de bienes. En caso de reserva parcial, la ley respectiva podía establecer limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria por los Estados."* [24] (Interpolado y negritas nuestras)

Sin embargo, debemos destacar que la situación jurídica de los Estados con relación a los impuestos específicos al consumo, es totalmente diferente bajo la vigencia de la Constitución de 1999. En efecto, tal como lo ha precisado la doctrina nacional, bajo la Constitución de 1999, no puede sostenerse que los Estados de la *"federación"* conserven potestad tributaria originaria respecto de esos tributos en particular (impuestos específicos al consumo de bienes). Así lo ha señalado acertadamente el profesor JUAN CRISTÓBAL CARMONA BORJAS al indicar lo siguiente: *"No obstante la similitud que se evidencia entre el nuevo texto constitucional*

anulado el tributo Estadal". (Destacado del texto) (vid. VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. *"El Estado Federal Descentralizado...*opus.cit. pág.49)

[24] *vid.* **BREWER-CARÍAS,** ALLAN R. *"Bases Legisltativas para la Descentralización Política de la Federación Centralizada (1990: El inicio de una Reforma)"*, publicado en: *"Leyes y Reglamentos para la Descentralización Política de la Federación"*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 1994, págs. 23-25.

y lo previsto por la LODDT [Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público], *se destaca por sus implicaciones, el silencio que guardó el primero en relación con la atribución de los impuestos específicos al consumo distintos de los asignados constitucionalmente o reservados legalmente al Poder Nacional, como poder tributario estadal, tal como lo establecía el numeral 4 del artículo 11 de la LODDT.* ***Si bien resulta claro que en el texto constitucional de 1999, dicho poder no fue consagrado como originario de los Estados****, resulta necesario determinar, previa exclusión de aquellos a los que se refiere el numeral 12 del artículo 156 como del Poder Nacional (licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco), si los impuestos específicos al consumo conforman junto a otros, el llamado poder tributario residual, y si los mismos por esta vía corresponden o no a los Estados, tal como lo sostenía bajo la vigencia de la Constitución de 1961, entre otros,* OSWALDO PADRÓN AMARÉ. (...) *Al corresponder a la República el llamado poder tributario residual, el gravamen específico al consumo sobre bienes y servicios distintos a los mencionados expresamente en el numeral 12 del artículo 156, también corresponde al Poder Nacional, habiéndose suprimido la competencia que en esta materia avaramente reconocía a favor de los Estados el numeral 4 del artículo 11 de la LODDT, que en opinión de algunos ya les correspondía por ser parte de la residualidad tributaria constitucional de 1961"*[25] (Interpolado y negritas nuestras).

Con fundamento en lo expuesto, y visto que bajo la Constitución de 1999, puede sostenerse con importantes argumentos jurídicos que ni siquiera en lo referido a los impuestos específicos al consumo los Estados de la *"federación"* disponen de potestad tributaria originaria o residual, queda evidenciado lo distante que se encuentra nuestro Estado de la organización político jurídica propia de un Estado Federal.[26]

---

[25] *vid.* CARMONA BORJAS, JUAN CRISTÓBAL. *"Descentralización Fiscal Estadal en Venezuela*...opus. cit. págs. 105-107

[26] A título comparativo, contrasta nuestra Constitución de 1999, con la adoptada por la República Federativa del Brasil de 1988, en cuya sección IV, titulada *"De los Impuestos de los Estados y del Distrito Federal"* se establecen y regulan con detalles los tributos que son competencia exclusiva de los Estados.

Sin embargo, no queremos concluir el punto sin dejar de destacar que otro sector de la doctrina, ha sostenido que bajo la Constitución de 1999, los Estados tienen atribuido materias tributarias propias. Así, el profesor HUMBERTO ROMERO MUCI, ha señalado lo siguiente: *"Aunque el Poder Nacional concentra la atribuciones respecto de los tributos de mayor rendimiento y con bases imponibles globales, los Estados y Municipios, tienen atribuidas materias tributarias propias, esto es, tienen atribuido un poder tributario originario como nivel máximo de corresponsabilidad fiscal. Aunque se pudiera afirmar que existe una concentración de las fuentes tributarias a nivel central, el Poder Tributario de los entes menores, por disposición constitucional y con el objeto de profundizar la descentralización y el grado de autonomía financiera, puede verse ampliado por vía derivada, a través de la cesión por el Poder Nacional de la facultad de legislar concurrentemente con los Estados y Municipios o simplemente encargar a éstos la gestión y el rendimiento de tributos también Nacionales, aunque ésto implique un nivel inferior de corresponsabilidad fiscal."*[27] Incluso, el profesor HUMBERTO ROMERO MUCI, para sustentar la postura conforme a la cual, los Estados y Municipios tienen reconocida a nivel constitucional una potestad tributaria propia, invoca la disposición constitucional establecida en el artículo 180 de la Constitución de 1999, conforme a la cual: *"La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyen al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades"* (Subrayado nuestro).

(iv) Por último, la doctrina nacional que hasta ahora hemos analizado, reconoce que tributos como los reconocidos a los Estados en los numerales 2 y 3 del artículo 167 de la Constitución, respectivamente referidos a *"las tasas por el uso de sus bienes y servicios, multas y sanciones, y las que les sean atribuidas"*, así como *"el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales"*, son de escaso rendimiento económico y muy difícilmente pueden garantizar a los Estados una existencia autónoma desde el

[27] ROMERO MUCI, HUMBERTO. *"La Distribución del Poder Tributario en la nueva Constitución"*, obra publicada en: *"La Tributación en la Constitución de 1999"*. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas. Caracas, Venezuela, pág. 25.

punto de vista financiero para el cumplimiento de los cometidos que constitucionalmente le corresponden. Así, en nuestra opinión, si se descartara a los Estados la posibilidad de participar en el "situado constitucional" y en otras compensaciones económicas que se prevén como expresión de la solidaridad interterritorial que se establece en el artículo 4 de la Constitución, sería cuestionable la posibilidad real de que puedan subsistir con los ingresos obtenidos a partir de esas fuentes tributarias, lo cual, al final, los hace depender de las políticas que adopte el Poder Nacional.

Como complemento de lo anterior, debemos señalar que la situación fiscal de los Estados se ve agravada por cuanto, a la presente fecha tampoco se ha promulgado la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal, prevista como mandato constitucional en el numeral 6 de la Disposición Cuarta de la Constitución,[28] cuya finalidad es asignar nuevas fuentes e ingresos tributarios de mayor rendimiento económico a los Estados para garantizar su autonomía financiera, lo cual, de por sí, es otro aspecto que refuerza la posición de que nuestro Estado no se encuentra -al menos en lo tributario- organizado bajo la forma federal. Si bien la referida ley orgánica fue sancionada con evidente retraso por la Asamblea Nacional en fecha 11 de marzo de 2004, fue vetada por el Presidente de la República el día 20 de abril del mismo año, pudiendo afirmar que a la fecha de la edición de la presente obra, el proceso de formación de dicha ley se encuentra detenido.

Efectuadas las consideraciones que anteceden y que son necesarias para comprender el sistema constitucional tributario de nuestro Estado, procederemos a continuación a analizar las potestades tributarias reconocidas o atribuidas a cada uno de los niveles políticos territoriales que lo componen.

---

[28] La Disposición Transitoria Cuarta de la Constitución de 1999, establece lo siguiente: *"Cuarta: Dentro del primer año, contado a partir de su instalación, la Asamblea Nacional aprobará: (...) 6. Una ley que desarrolle la hacienda pública estadal estableciendo, con apego a los principio y normas de esta Constitución, los tributos que la compongan, los mecanismos para su aplicación y las disposiciones que la regulen".*

3.1. Potestad Tributaria Nacional:

Como hemos señalado anteriormente, el Poder Nacional ostenta, desde el punto de vista constitucional, una supremacía en materia tributaria en relación con los Estados de la *"federación"*, e incluso, respecto de los Municipios como entes políticos territoriales.

Ciertamente, ello queda evidenciado cuando se analiza el conjunto de disposiciones constitucionales que en materia tributaria reparten las potestades y determinan la forma de su ejercicio entre esos tres niveles de gobierno que constituyen la división vertical del poder público, por cuanto:

(a) La Constitución de 1999, atribuye al Poder Nacional potestad tributaria sobre las fuentes de mayor rendimiento económico para el financiamiento de los gastos públicos (numeral 12, artículo 156);

(b) Igualmente, el Poder Nacional tiene atribuida la potestad residual en materia tributaria, razón por la cual, todos aquellos tributos que la Constitución no asigne a los Estados o Municipios, pueden ser establecidos, regulados y exigidos por el Poder Nacional (numeral 12, *in fine*, del artículo 156);

(c) Adicionalmente, para determinados tributos, los Estados y Municipios sólo pueden ejercer sus potestades tributarias en los términos previstos en las leyes nacionales, como sucede en materia de imposición a las actividades de agricultura, cría, pesca y forestal (apartado único, artículo 183); o según los principios, parámetros y limitaciones que determine la legislación nacional para la coordinación y armonización de las potestades tributarias (numeral 13, artículo 156).[29]

[29] Sobre este particular, recomendamos la lectura de **Romero Muci**, Humberto. *"La Distribución del Poder Tributario en la nueva Constitución"*, obra publicada en: *"La Tributación en la Constitución de 1999"*. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas. Caracas, Venezuela.págs. 23-43

Precisado lo anterior, debemos señalar que el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece lo siguiente:

> *"**Artículo 156**: Es de la competencia del poder público nacional:* (...)
>
> *12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y municipios por esta Constitución y la ley.* (...)"

Como puede apreciarse, de la disposición constitucional transcrita, se desprende que las principales manifestaciones (índices) de riqueza que pueden constituir importantes fuentes de ingresos para el financiamiento de los gastos públicos, se encuentran reservadas por la Constitución al Poder Nacional, quien, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria puede someterlas a imposición. Así, pueden ser gravados por el Poder Nacional los enriquecimientos patrimoniales, las transmisiones patrimoniales *mortis causa* o gratuitas, el capital de las empresas, la producción de bienes y servicios cualquiera que ellos sean, el valor agregado de los bienes y servicios, todo lo referido a la actividad de hidrocarburos y minas (lo cual, de por sí, es la principal actividad económica del país),[30] los tributos sobre la importación y exportación (pues con ello, además se busca garantizar la unidad económica del territorio), los impuestos específicos al consumo de

[30] Un ejemplo de este supuesto, es el tributo (calificado como "contribución especial") previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos, cuya última reforma parcial fue publicada en la Gaceta Oficial Nro. 39.871 de fecha 27 de febrero de 2012.

licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, sin olvidar que, en todo caso, su *"producción"*, también puede estar sujeta a imposición por el Poder Nacional.

Igualmente, puede observarse claramente que la Constitución de 1999, reservó expresamente al Poder Nacional, la potestad tributaria residual, al establecer que también son de su competencia *"los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y municipios por esta Constitución y la ley"*. Un ejemplo de lo anterior, pudiera ser el Impuesto a las Transacciones Financieras que fue establecido en su momento por Decreto-Ley publicado en Gaceta Oficial Nro. 38.797 de fecha 26 de octubre de 2007.[31]

Por otra parte, debemos señalar que la supremacía del Poder Nacional en materia tributaria con relación a los Estados y Municipios, puede ser analizada desde las limitaciones que el Poder Nacional puede establecer a aquellos con fines de coordinación y armonización de las diferentes potestades tributarias que corresponden a esos tres niveles político-territoriales. En efecto, el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución de 1999, establece que es de la competencia exclusiva del Poder Nacional:

> *"La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales, así para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad territorial"*.

En criterio del profesor HUMBERTO ROMERO MUCI, la legislación nacional para la coordinación y armonización de potestades tributarias, constituye una técnica novedosa en la Constitución de 1999, que podría garantizar los siguientes aspectos que, en su criterio, resumimos a continuación: **(i)** el respeto del principio de territorialidad en el diseño de los tributos estadales y locales; **(ii)** la subordinación de la base imponible al hecho generador

[31] El referido impuesto fue suprimido mediante Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Derogatorio publicado en Gaceta Oficial Nro. 38.951 de fecha 12 de junio de 2008.

de la obligación del tributo de que se trate, asegurando que la capacidad contributiva subyacente quede forzosamente incorporada al hecho imponible y que la base imponible la represente cuantitativamente; **(iii)** la aplicación directa del Código Orgánico Tributario a los Estados y Municipios; **(iv)** Respecto de las materias concurrentes, la delimitación del ámbito preciso de la concurrencia en lo que a la tributación se refiere, con el objeto de evitar la múltiple imposición; **(v)** la limitación a las autonomías tributarias de los niveles territoriales (Estados y Municipios) a través de tratados internacionales y creación de excepciones a la inmunidad recíproca que la propia Constitución reconoce a esos entes políticos territoriales. **(vi)** La determinación de tipos impositivos o alícuotas en los tributos estadales o municipales.[32]

En el mismo orden de ideas, la referida legislación en materia de coordinación y armonización de potestades tributarias, en palabras del profesor LEONARDO PALACIO MÁRQUEZ, debe: *"contribuir a la consecución de los fines constitucionales del sistema tributario definidos en el artículo 316 (progresividad, protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida del pueblo) y, por lo tanto, deben definirse los principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales, garantizando la racionalidad de la imposición y evitando las distorsiones propias de la sobreimposición y de la tributación confiscatoria, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial y la viabilidad del proceso de descentralización"*.[33]

---

[32] *vid.* **ROMERO MUCI, HUMBERTO.** *"La Distribución del Poder Tributario*...opus.cit. págs.31-33

[33] *vid.* **PALACIOS MÁRQUEZ, LEONARDO.** *"El Sistema Tributario y la Actividad Agrícola en la Constitución de 1999"*, obra publicada en: *"La Tributación en la Constitución de 1999"*. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas. Caracas, Venezuela. pág. 260. Para el profesor CARLOS E. WEFFE H. lo central en *"la idea de armonización puede –y debe- entenderse como la posibilidad constitucional, pues así lo prevé el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución, de brindar coherencia al sistema tributario"* (*vid.* **WEFFE H., CARLOS E.** *"Tipología Normativa de la Armonización Tributaria"*, publicado en: Revista de Derecho Tributario, No. 116, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela, 2007, pág. 55.

Por último, el numeral 14 del artículo 156 de la Constitución, atribuye al Poder Nacional, competencia exclusiva en la creación y organización de *"impuestos territoriales o sobre predios rurales"*,[34] así como sobre las *"transacciones inmobiliarias"*, cuya recaudación y control (gestión del tributo) corresponda a los Municipios, de conformidad con las disposiciones constitucionales.

3.2. Potestad Tributaria Estadal:

Con fundamento en las consideraciones que hemos expuesto en el punto 3 de la presente sección y sin perjuicio de los señalamientos que hemos efectuados con relación a la organización federal del Estado venezolano, podemos indicar que las potestades tributarias de los Estados pueden tener su fuente jurídica en la Constitución o en la ley nacional.

Ello ha dado lugar a que una parte de la doctrina nacional sostenga que puede distinguirse entre un *"poder tributario originario"* de los Estados, en el cual quedarían comprendidas las potestades tributarias que directamente atribuye la Constitución a esos entes políticos territoriales; y un *"poder tributario derivado"*, en el cual quedarían comprendidas las potestades tributarias que la ley nacional puede atribuir a los Estados, con fundamento en disposiciones constitucionales específicas.[35] Si se sigue

[34] En criterio del profesor ALBERTO BAUMESTER TOLEDO, debe entenderse por "impuestos sobre predios rurales", el *"impuesto inmobiliario aplicado a bienes inmuebles ubicados fuera de las áreas de ciudades, sobre tierras fundamentalmente de uso agrícola o pecuario, o bien vacantes, pero de vocación para estos usos específicos. La constitución vigente utiliza el concepto o expresión de impuesto sobre `predios rurales´. A dichos impuestos también se les denomina PREDIALES O PREDIALES RURALES, indistintamente."* Igualmente, el referido autor distingue el "impuesto sobre predios rurales" del denominado "impuesto sobre tierras ociosas", cuya finalidad es otra y se centra en *"procurar una reforma o cambio en las estructuras agroproductivas del país, y que si bien es sobre predios inmobiliarios rurales, sólo nace y aplica para evitar los latifundios (...)"*. (*vid.* **BAUMESTER TOLEDO, ALBERTO.** *"Algunas consideraciones en torno al llamado Impuesto sobre Tierras Ociosas en el Sistema Tributario Venezolano"*, publicado en: Revista de Derecho Tributario, No. 116, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela, 2007, pág. 118.

[35] *vid.* **ROMERO MUCI, HUMBERTO.** *"La Distribución del Poder Tributario...*opus.cit. págs.31-33

esta clasificación, un ejemplo de lo primero sería las tasas que los Estados pueden establecer y exigir por el uso de sus bienes y servicios, tal como lo reconoce el numeral 2 del artículo 167 de la Constitución de 1999; mientras que una muestra de lo segundo, serían aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asignen a los Estados por ley nacional, con el fin de desarrollar las haciendas públicas nacionales.

En todo caso, es importante advertir al lector que otro sector de la doctrina patria, al cuestionar la supuesta organización federal del Estado venezolano, también ha cuestionado la existencia de un *"poder tributario originario"* de los Estados. Así lo ha sostenido la profesora ADRIANA VIGILANZA GARCÍA, al señalar que: *"Si se le quiere seguir dando al concepto 'poder tributario originario' el único sentido de identificar `tributos asignados en la Constitución, hay que concluir que en la RBV* [República Bolivariana de Venezuela] *los tres niveles político territoriales tienen poder tributario originario, puesto que a los tres (3) niveles la propia Constitución les asigna tributos concreto en forma directa. En cambio, si le atribuimos al término el añadido del poder tributario residual, entonces hay que concluir, como se verá, que solamente el Poder Nacional goza de `poder tributario originario´ (...) En efecto, para contar con otros tributos, los Estados y Municipios por expresas disposiciones constitucionales, deben esperar a que se les asigne una ley nacional."*(Interpolado nuestro) [36]

Efectuada dicha advertencia, a los fines de la presente sección, distinguiremos así: **(i)** Potestades Tributarias atribuidas a los Estados por la Constitución y **(ii)** Potestades Tributarias atribuidas a los Estados por una ley nacional.

Con relación a las primeras, los artículos 164 y 167 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establecen respectivamente lo siguiente:

> *"**Artículo 164**: Es de la competencia exclusiva de los Estados (...)*

[36] VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. *"El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. pág. 45.

4. La organización, recaudación, control y administración y control de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estadales.

5. El régimen y aprovechamiento de minerales no metálicos, no reservados al poder nacional, las salinas y ostrales y la administración de las tierras baldías en su jurisdicción, de conformidad con la ley

(...omisis...)

7. La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

8. La creación, régimen y organización de los servicios públicos estadales.

9. La ejecución, conservación, administración y aprovechamiento de las vías terrestres estadales.

10. La conservación, administración y aprovechamiento de carreteras y autopistas nacionales, así como puertos y aeropuertos de uso comercial, en coordinación con el Ejecutivo Nacional (...)"

"***Artículo 167**: Son ingresos de los Estados:*

(...)

2. Las tasas por el uso de sus bienes y servicios, multas y sanciones, y las que les sean atribuidas.

3. El producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales.

(...)

5. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asignen por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estadales.

Con fundamento en las disposiciones anteriores , puede sostenerse que desde el punto de vista constitucional, los Estados tienen reconocida potestad tributaria en los siguientes ramos:

(i) minerales no metálicos, salinas y ostrales; (ii) papel sellado, timbres y estampillas; (iii) tasas por el uso de sus bienes y servicios públicos; (iv) tasas por el uso de vías terrestres estadales; (v) tasas por el uso de carreteras y autopistas nacionales; y (vi) tasas por el uso de puertos y aeropuertos de uso comercial.[37]

No obstante lo anterior, debemos advertir que diversas sentencias de la Sala Político Administrativa y de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, han cuestionado la existencia de la potestad tributaria de los Estados respecto de algunos de los mencionados ramos fiscales, con lo cual, se distancian del imperativo constitucional de consolidar la autonomía financiera de los Estados, tal como lo exige el "Estado Federal descentralizado", previsto en el artículo 4 de la Constitución de 1999. Incluso, determinados actos emanados del Ejecutivo Nacional también han desconocido las potestades tributarias de los Estados,[38] en lo referido a la recaudación de tasas (peajes) que podían recaudar los Estados por el uso de carreteras y autopistas nacionales situados en su ámbito territorial.[39]

Ahora bien, respecto de las potestades tributarias atribuidas a los Estados por ley nacional, debemos destacar que su finalidad es asignar a esos entes políticos territoriales nuevas fuentes de ingresos tributarios para fortalecer su autonomía financiera y

---

[37] Salvo algunas diferencias puntuales, el Distrito Capital tiene potestades prácticamente similares a la de un Estado. Así se desprende de los artículos 6 (numeral 7) y artículo 14 (numerales 2, 4, 7 y 8) de la Ley Especial sobre la Organización y Régimen del Distrito Capital, publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.156 de fecha 13 de abril de 2009.

[38] Sobre la situación de desconocimiento de las potestades tributarias de los Estados, puede consultarse: **Weffe H.**, Carlos E. *"Derecho Tributario y Financiero"*, publicado en: Anuario de Derecho Público, Año 3. Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, Caracas, Venezuela, 2011. págs. 262-290.

[39] Es el caso de la Resolución Nro. 005273, dictada de manera conjunta por el Ministerio del Poder Popular para la Infraestructura y el Ministerio del Poder Popular para la Defensa, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 38.850 de fecha 15 de enero de 2008, mediante la cual, *"se elimina el cobro en las estaciones recaudadoras de Peaje que en ella se mencionan, en los términos que en ella se indican"*.

permitir la realización adecuada de los cometidos constitucionales que le corresponden en los distintos aspectos inherentes a sus competencias.

En ese orden de ideas, debemos señalar que en fecha 11 de marzo de 2004, la Asamblea Nacional, sancionó -con evidente retraso- la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal, prevista en el numeral 6 de la Disposición Transitoria Cuarta de la Constitución de 1999, la cual, una vez enviada al Ejecutivo Nacional, fue vetada el día 20 de abril de 2004.

Según ha señalado el profesor JUAN CRISTÓBAL CARMONA, *"el balance que puede hacerse con respecto al contenido de la Ley sancionada el 11 de marzo de 2004, no es otro que el de un tímido esfuerzo por crear mecanismos que verdaderamente profundicen la descentralización fiscal y contribuyan efectivamente al desarrollo de las Haciendas Públicas Estadales"*,[40] ya que, en su criterio, el cual compartimos, la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal, además de establecer algunas medidas de coordinación y regular aspectos de tributos que desde el punto de vista constitucional ya correspondían a los Estados, se limitó a asignar a éstos los siguientes ramos: (i) Impuesto a las Ventas Minoristas (de por sí, de compleja instrumentación y recaudación); (ii) Impuestos sobre Transacciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; (iii) Impuestos a la Exploración y Explotación de Minerales no metálicos no reservados por la Constitución al Poder Nacional, Salinas y Ostrales de Perlas; (iv) Contribuciones Especiales, con motivo del aumento de valor de los bienes inmuebles de un sujeto de derecho, como consecuencia de la realización de una obra pública o servicio financiado por el Estado; (v) Participación en la recaudación nacional por concepto de Impuesto sobre la Renta pagado por personas naturales; y (vi) Participación en la recaudación nacional por concepto del impuesto al consumo de combustibles derivados de hidrocarburos.

---

[40] CARMONA BORJAS, JUAN CRISTÓBAL. *"Descentralización Fiscal Estadal en Venezuela"*. Monografías Tributarias Nro.1. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y Paredes Libros Jurídicos, C.A. Caracas, Venezuela, 2005, pág. 238.

Sin embargo, tal como hemos indicado, la referida Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal, fue vetada por el Ejecutivo Nacional en fecha 20 de abril de 2004, y hasta la presente fecha, se encuentra detenido el proceso constitucional dirigido a su promulgación, por lo cual, existe incertidumbre respecto de su entrada en vigencia o respecto de futuras reformas de las que pueda ser objeto.

3.3. Potestad Tributaria Municipal:

Según lo dispuesto en el artículo 168 de la Constitución, los Municipios constituyen la unidad político primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley.[41] Asimismo, establece la mencionada disposición constitucional, que la autonomía del Municipio comprende tres aspectos: (i) La elección de sus autoridades (autonomía política); (ii) la gestión de las materias de su competencia (autonomía normativa) y (iii) la creación, recaudación e inversión de sus ingresos (autonomía tributaria y financiera).[42]

---

[41] Por su parte, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, cuya última reforma parcial fue publicada en la Gaceta Oficial Nro. 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, establece en su artículo 2, lo siguiente: *"El Municipio constituye la unidad político primaria de la organización nacional de la República, goza de personalidad jurídica y ejerce sus competencias de manera autónoma, conforme a la Constitución de la República y la ley. Sus actuaciones incorporarán la participación protagónica del pueblo a través de las comunidades organizadas, de manera efectiva, suficiente y oportuna, en la definición y ejecución de la gestión pública y en el control y evaluación de sus resultados".*

[42] Por esa razón, se ha sostenido que el Municipio *"es partícipe del Poder Público en este sistema de distribución vertical del poder que trae la Constitución de 1999. No se trata de una simple demarcación administrativa dentro de la estructura del Estado. No es sólo una administración más dentro de una Administración Pública unitaria; sino que es un nivel político-territorial, con una Administración pública municipal propia, que ejerce una cuota parte del Poder Público en el sistema de distribución vertical del Poder. El Poder Municipal, en definitiva, es una de las ramas del Poder Público en el contexto del artículo 168 de la Constitución, y el artículo 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (...)".* (*vid.* VILLEGAS MORENO, JOSÉ LUIS. *"Doscientos Años de Municipalismo"*. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Caracas, Venezuela, 2010, págs. 43 y 44.)

Así, la Constitución no sólo reconoce a los Municipios la necesaria autonomía tributaria y financiera que requieren para la gestión de las competencias que le atribuye, sino que además, la sujeta a las limitaciones constitucionales y legales necesarias para asegurar su actuación coherente y coordinada con el resto de los niveles políticos territoriales que componen al Estado. En este orden de ideas, en sentencia de la entonces Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, refiriéndose a los elementos que integraban la autonomía financiera y tributaria del Municipio bajo la Constitución de 1961 (*cfr.* artículo 29 de ese texto constitucional, muy similar al previsto en el artículo 168 de la Constitución de 1999), se señaló lo siguiente: "*La Constitución atribuye autonomía financiera y tributaria a los Municipios dentro de los parámetros estrictamente señalados en su artículo 31, con las limitaciones y prohibiciones prescritas en los artículos 18, 34 y 136 del mismo texto constitucional* [*cfr.* art. 183, parte *in fine* del art. 183, y art. 156 de la Constitución de 1999], *derivadas de las competencias del Poder Nacional, a fin de garantizar la autosuficiencia económica de las entidades locales. No obstante, la Constitución sujeta a la Ley Nacional y a las leyes estadales el aporte que reciben las Municipalidades, por intermedio de los Estados, del Poder Nacional, al cual se denomina Situado Constitucional. Por lo que respecta a los límites de la autonomía tributaria municipal, su ejercicio debe supeditarse a los principios de la legislación reglamentaria de las garantías constitucionales, que corresponden al Poder Nacional, ya que la legalidad tributaria, es una garantía ligada al surgimiento mismo del Estado de Derecho* (...)."[43] (Interpolado nuestro).

Igualmente, y tal como lo observamos con relación a los Estados, las potestades tributarias de los Municipios también pueden tener su origen directo en la Constitución (*potestad tributaria originaria*) o en las leyes (caso en el cual se habla de una *potestad tributaria derivada*). Incluso, ello ha sido reconocido bajo

[43] Sentencia de la Sala Plena de la entonces Corte Suprema de Justicia de fecha 13 de noviembre de 1989, caso: *Humberto Contreras Cuenca en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra el Artículo 93 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal*, consultada en: ROMERO-MUCI, HUMBERTO. "*Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996).*" Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 1997, Tomo I, pág. 26.

la vigencia de la Constitución de 1961, cuando la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de fecha 17 de abril de 1996, estableció lo siguiente:

> *"(...) Así, todos los entes políticos territoriales venezolanos -República, Estados y Municipios- tienen potestad tributaria originaria, pero cada uno dentro de sus límites. En el caso concreto de los Municipios, éstos pueden tener como ingresos expresamente señalados en el artículo 31 de la Constitución: las tasas por uso de sus bienes y servicios, las patentes sobre industria, comercio y vehículos, impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos. Aparte de ellos, puede exigir -y crear, por supuesto- impuestos, tasas y contribuciones `de conformidad con la ley´.*
>
> *De esta manera, hay tributos enunciados con nombre propio en la Constitución y sobre los cuales no puede presentarse duda alguna sobre la potestad de los Municipios para exigirlos. Cualquier disposición legal o sublegal que los niegue o desconozca en cualquier forma sería violatoria de la Carta Magna.*
>
> *Ahora bien, hay tributos que los Municipios pueden crear si una ley se los permite, como lo hace, por ejemplo, la Ley Orgánica del Régimen Municipal y lo hacen otras leyes especiales. Por tanto, aparte de las materias constitucionalmente asignadas dentro de la potestad tributaria municipal, la ley puede atender éstas, en cuyo caso tal potestad no será originaria sino derivada. Ahora, tal posibilidad de extensión por vía legal de la potestad tributaria municipal también encuentra límites: la no invasión de potestades tributarias de los otros niveles, particularmente el nacional, pues, es sabido que la potestad tributaria originaria estadal -que existe- es verdaderamente escasa si se compara con la del resto de los entes territoriales".*[44]

[44] Sentencia de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de fecha 17 de abril de 1996, caso: José Rafael Badell Madrid y Alvaro Rafael Badell Madrid en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la Ordenanza de Patente sobre Vehículos Terrestres, Aéreos y Marítimos del Municipio Vargas del Distrito Federal, consultada en: **Romero-Muci**, Humberto. *"Jurisprudencia Tributaria Municipal*...opus.cit.pág. 57 y 58.

En el mismo orden de ideas, debemos señalar que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM) promulgada en el año 2005, cuya última reforma parcial fue publicada en la Gaceta Oficial Nro. 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, establece en su artículo 160, lo siguiente: *"El Municipio a través de ordenanzas podrá crear, modificar o suprimir los tributaros* ***que le corresponden por disposición constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estadal.*** *Asimismo, los municipios podrá establecer los supuestos de exoneración o rebajas de esos tributos".* (Destacado nuestro). Aquí debemos observar una particularidad: se prevé que los Estados (no obstante su escasa y limitada fuente de ingresos tributarios) puedan asignar a los Municipios determinados tributos en virtud de una ley estadal.

Precisado lo anterior, con relación a la potestad tributaria que la Constitución directamente atribuye a los Municipios, el artículo 179 dispone lo siguiente:

> *"**Artículo 179**: Los municipios tendrán los siguientes ingresos:*
>
> *1. Los procedentes de su patrimonio y de la administración de sus bienes.*
>
> ***2.Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidos por los planes de ordenación urbanística.***
>
> ***3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales,*** *la participación en la contribución por mejoras y*

otros ramos tributarios nacionales o estadales, conforme las leyes de creación de dichos tributos.

4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estadales.

5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias, y las demás que le sean atribuidas.

6. Los demás que determine la ley." (Destacado nuestro)

Al respecto, debemos señalar que la LOPPM, además de definir los hechos imponibles de esos tributos que la Constitución directamente atribuye a los Municipios, también establece parámetros y limitaciones, incluyendo la determinación de lo que debe ser la base imponible y los tipos impositivos en algunos de ellos. Así sucede con los siguientes tributos: **(i)** Impuesto sobre Inmuebles Urbanos (artículo 174 y siguientes); **(ii)** Contribuciones especiales sobre plusvalía de propiedades inmuebles causadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento y contribuciones especiales por mejoras (artículo 179 y siguientes);[45] **(iii)** Impuesto sobre Vehículos (artículo 193 y siguientes); **(iv)** Impuesto sobre Espectáculos Públicos (artículo 197); **(v)** Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas (artículo 199 y siguientes); **(vi)** Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial (artículo 202 y siguientes); **(vii)** Impuesto sobre Actividades Económicas (artículo 205 y siguientes).

Igualmente, el artículo 177 de la LOPPM, ha reconocido con fundamento en la disposición prevista en el numeral 14 del artículo 168 de la Constitución, que los Municipios tendrán competencia para recaudar y controlar lo referido al *"impuesto sobre los predios urbanos"*, en los términos que sean previstos en la ley nacional de tierras rurales.

---

[45] Con relación a este tributo municipal de compleja aplicación y recaudación, recomendamos consultar el trabajo de: NÚÑEZ DÍAZ, ROBERTA. *"La Contribución Especial por Plusvalía debida a cambios de uso o de intensidad en Aprovechamiento de Terrenos."* Ediciones Liber, Caracas, Venezuela, 2010.

Con relación a los tributos que la ley nacional puede asignar a los Municipios, se puede citar como ejemplo el *"impuesto sobre transacciones inmobiliarias"*, cuya recaudación y control se prevé en el artículo 178 de la LOPPM. No obstante ello, su creación (configuración normativa del tributo y de todos sus elementos integrantes) se dejó a una ley nacional posterior que hasta la presente fecha no ha sido dictada.

Por último, con relación a la *autonomía de las potestades tributarias* del Municipio sobre las materias que pueden ser objeto de las *potestades regulatorias de la República o Estados*, la Constitución de 1999, ha establecido una novedosa disposición en los siguientes términos:

> *"**Artículo 180.-** La potestad tributaria que corresponde a los municipios, es distinta y autónoma de las potestades regulatorias que esta Constitución o las leyes atribuyan al poder nacional o estadal sobre determinadas materias o actividades.*
>
> *Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los municipios, a favor de los demás entes políticos territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la administración nacional o de los Estados."*

En virtud de lo anterior, si bien la Constitución puede atribuir a la República y a los Estados de la *"federación"* potestades regulatorias en diversas materias (como lo puede ser, respecto de la República, las referidas a las actividades bancarias, de telecomunicaciones, a la producción y comercialización de alcoholes, entre otras), debe entenderse que ello no obsta ni impide a los Municipios el ejercicio de sus potestades tributarias para gravar esas actividades (ejemplo: con el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas), lo cual, ya incluso ya ha dado lugar a diversos casos decididos por los tribunales especializados en materia tributaria.[46]

[46] Sobre el particular, a título ilustrativo, pueden consultarse las siguientes fallos judiciales: **(i)** Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo

Igualmente, con fundamento en lo previsto en el aparte segundo del artículo 180 de la Constitución, se reconoce *inmunidad tributaria* a los entes políticos territoriales constituidos por República y por los Estados respecto de las potestades tributarias del Municipio, extensible a las personas jurídicas creadas por ellos, lo cual, para un sector de la doctrina, alcanza también a los servicios descentralizados. En efecto, así lo ha sostenido el profesor HUMBERTO ROMERO MUCI, quien ha señalado, sobre el particular, lo siguiente: "(...) *ningún ente político-territorial puede, a través de sus tributos propios, gravar otros entes políticos-territoriales o sus servicios descentralizados, simplemente porque no están sujetos (son inmunes) conforme al claro y expreso mandato constitucional, quedan a salvo las situaciones que como límite constitucional a la autonomía de los Estados y Municipios, sean necesarios para garantizar la armonización y coordinación tributaria nacional e internacional también.*"[47]

Por último, con fundamento en lo previsto en el artículo 183 de la Constitución y tal como sucede con relación a los Estados, los Municipios no pueden: (i) Crear aduanas, ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional; (ii) Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio; y (iii) Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él. Las anteriores limitaciones tienen su inspiración en la Constitución de los Estados Unidos de América, específicamente en la denominada *Commerce Clause* prevista en la Sección X de dicha Constitución, y su finalidad es garantizar la unidad económica de la nación, el libre

---

de Justicia de fecha 04 de marzo de 2004, caso: *Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia, BJ Services Venezuela, C.A. y otros*, **(ii)** Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 03 de agosto de 2004, caso: *CANTV vs. Municipio Chacao del Estado Miranda*; **(iii)** Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 09 de noviembre de 2011, caso: *Sistemas TimeTrac, C.A. vs. Municipio Chacao del Estado Miranda.*

[47] *vid.* **ROMERO MUCI, HUMBERTO.** *"La Distribución del Poder Tributario...*opus.cit. pág. 34.

comercio e intercambio de bienes y servicios entre los Estados y Municipios, así como evitar la imposición discriminatoria de los bienes o servicios producidos en los referidos entes políticos territoriales.

Bibliografía recomendada

ÁLVAREZ, Tulio Alberto. *"La intervención de servicios en el marco de la reversión del proceso de descentralización"*, en: Separata de la Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas Nro. 134. Universidad Central de Venezuela, Homenaje a Ramón Escovar Salom, Caracas. Venezuela, 2009.

BAUMESTER TOLEDO, ALBERTO. *"Algunas consideraciones en torno al llamado Impuesto sobre Tierras Ociosas en el Sistema Tributario Venezolano"*, publicado en: Revista de Derecho Tributario, No. 116, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela, 2007.

BREWER-CARÍAS, ALLAN R. *"Bases Legislativas para la Descentralización Política de la Federación Centralizada (1990: El inicio de una Reforma)"*, publicado en: *"Leyes y Reglamentos para la Descentralización Política de la Federación"*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 1994.

BREWER CARÍAS, ALLAN. *"La Constitución de 1999. Derecho Constitucional Venezolano"*, Tomo I, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 2004.

CARMONA BORJAS, JUAN CRISTÓBAL. *"Descentralización Fiscal Estadal en Venezuela"*. Monografías Tributarias Nro.1. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y Paredes Libros Jurídicos, C.A. Caracas, Venezuela, 2005.

CARMONA BORJAS, JUAN CRISTÓBAL. *"Viabilidad de la Descentralización Fiscal Estadal en el Marco de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela. 2000.

FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Principios Constitucionales de la Tributación"*. Editorial Torino, Caracas, Venezuela, 2006.

MIZRACHI, EZRA. *"Potestades Tributarias de los Entes Políticos Territoriales"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela, 2000.

NÚÑEZ DÍAZ, ROBERTA. *"La Contribución Especial por Plusvalía debida a cambios de uso o de intensidad en Aprovechamiento de Terrenos."* Ediciones Liber, Caracas, Venezuela, 2010.

PALACIOS MÁRQUEZ, LEONARDO. *"El Sistema Tributario y la Actividad Agrícola en la Constitución de 1999"*, obra publicada en: *"La Tributación en la Constitución de 1999"*. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas. Caracas, Venezuela, 2001.

ROMERO-MUCI, HUMBERTO. *"Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)."* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 1997.

ROMERO-MUCI, HUMBERTO. *"Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1997-2004)."* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, Venezuela, 2005.

ROMERO MUCI, HUMBERTO. *"La Distribución del Poder Tributario en la nueva Constitución"*, obra publicada en: *"La Tributación en la Constitución de 1999"*. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas. Caracas, Venezuela, 2001.

SPISSO, RODOLFO R. *"Distribución Constitucional de Potestades Tributarias"*, en *"Estudios de Derecho Constitucional Tributario - En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui"*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994.

VILLEGAS MORENO, JOSÉ LUIS. *"Doscientos Años de Municipalismo"*. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Caracas, Venezuela, 2010, págs. 43 y 44.

VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. *"El Estado Federal Descentralizado - Mitos y Realidades en el Reparto de Tributos y Otros Ingresos entre los Entes Políticos Territoriales en Venezuela"*. Los Ángeles Editores, C.A., Maracaibo, Venezuela. 2010.

VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. *"El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999"*, en *"V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, Venezuela, 2000.

WEFFE H., CARLOS E. *"Tipología Normativa de la Armonización Tributaria"*, publicado en: Revista de Derecho Tributario, No. 116, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela, 2007.

WEFFE H., CARLOS E. *"Derecho Tributario y Financiero"*, publicado en: Anuario de Derecho Público, Año 3. Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, Caracas, Venezuela, 2011.

4. Armonización y coordinación de potestades tributaria.

Abelardo A. Vásquez Berríos*

Introducción.- El estudio de la armonización y coordinación de las potestades tributarias tiene por objeto examinar su significado, contenido, alcance y el desarrollo jurisprudencial, así como su aplicación práctica. En la Constitución económica y tributaria que nos rige a partir de 1999, se establecieron verticalmente potestades tributarias a los distintos entes políticos territoriales.

La peculiar y mixta forma de federalismo como define la constitución nuestra forma federal de estado, en el sentido de que (...) Venezuela es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución (...) (articulo 4 C.N.), se entiende que en los términos consagrados se refiere a la estructuración del poder publico en (...) el Poder Municipal, el Poder Estadal y el Poder Nacional (...) (Art. 136 C.N.). Es lo que en la doctrina se entiende como distribución vertical del Poder Público.

Esta definición constitucional de federalismo descentralizado, estructurado en tres niveles de poder publico en su concepción político territorial, permitió definir los entes territoriales en

* Economista (UCV). Abogado (USM). Especialista y Maestría en Derecho Tributario. Cursante del Doctorado en Derecho Constitucional no concluido. Programa de Gerencia Financiera (UCV). Profesor de Pregrado y Postgrado en Economía, Derecho Tributario y Derecho Administrativo. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Nación, Estado y Municipio, con personalidad jurídica y asignación de competencias y, dentro de las mismas se establecieron las competencias tributarias, dentro de las cuales se originan las potestades tributarias de las que están investidas los diferentes entes políticos territoriales que forman nuestra federación.

Las potestades tributarias son competencias constitucionales asignadas a los diferentes niveles en que esta definido el Poder Público venezolano en su carácter vertical. Entendiendo las mismas, como facultades constitucionales para crear y organizar sus tributos que le han sido asignados en el proceso constituyente. De modo que la Constitución define distintos tipos de tributos asignados originariamente, otros de modo derivado y residual y hasta concurrentes, creando un sistema tributario multijurisdiccional.

La problemática.- La existencia de una pluralidad de tributos en nuestro sistema tributario nacional y definidos como competencias de los tres niveles de poderes públicos, permite que cada ente cree y organice sus tributos atendiendo a su naturaleza y sus diferentes factores de conexión o elementos de la obligación tributaria. Este sistema multijurisdiccional tributario conlleva implícito, la posibilidad de incurrir en una doble o múltiple imposición interna. Generando en consecuencia una sobreimposicion sobre los contribuyentes, afectando su capacidad económica y violando sus derechos constitucionales que afectan a la propiedad y a la renta.

En el ejercicio de las potestades tributarias, los legisladores y la administración tributaria pueden incurrir en excesos o abusos de sus competencias. Los primeros, si sancionan leyes u ordenanzas con abusos de sus competencias constitucionales. Los segundos, cuando en el ejercicio de su administración y fiscalización, pretenden determinar diferencias de impuestos o gravámenes más allá de sus competencias territoriales. En Venezuela, ha sido práctica común de crear leyes estadales u ordenanzas municipales que al establecer determinados tipos tributarios coinciden con leyes impositivas nacionales, generando una doble carga tributaria sobre los mismos hechos imponibles.

Este exceso de atribuciones competenciales se debe a la incesante búsqueda de recursos financieros por los entes menores del Poder Público Poder Público y, que es producto de la peculiar forma de federación descentralizada de Estado que tenemos. Existe una escasa asignación de potestades tributarias para los Estados de la federación y una limitación menos agravantes de tales potestades para los Municipios. Sigue siendo una estructura federal mediatizada y limitada por un excesivo centralismo en la Nación. Señala el Dr. Octavio Andrade Delgado: (...) No obstante la enfática declaración de que la República de Venezuela es un Estado Federal (Art. 2 CN) (hoy Art. 4 CN) lo cierto es que la real estructura política de la Nación no es ni remotamente la que corresponde al sistema federal, ni mucho menos, puesto que el principio de autonomía del poder regional, que es fundamentalmente el régimen de estructura federalista, no tiene ninguna efectividad ni aplicación en el resto del texto constitucional, lo cual se pone de relieve en punto a la competencia del poder publico (..). (Constitución, Centralismo y Descentralización, II Encuentro Sobre Derecho Constitucional Venezolano. Universidad del Zulia. 1986. Tomo II. Lecciones de Finanzas Públicas. Juan Bautista Laya Baquero. P.767. Caracas-Venezuela. 1989).

La distorsión federal de nuestro Estado-Nación, la búsqueda de recursos financieros de los entes estadales y municipales y el arbitrario abuso de competencias de legisladores y de las diferentes administraciones tributarias, conduce en consecuencia a la sobreimposicion tributaria y fiscal. Esto es lo que se denomina doble o múltiple imposición interna la cual es jurídica y económica. Es decir, que los impuestos recaen sobre el mismo hecho imponible, el mismo contribuyente y para el mismo periodo (jurídica) y que los impuestos o tributos grava el mismo hecho imponible, en un mismo periodo, pero a contribuyentes distintos (económica). La colisión de un mismo impuesto o tributo sobre un mismo sujeto para un mismo periodo da origen a un solapamiento tributario que afecta la propiedad y la renta de los contribuyentes.

La doble o múltiple imposición puede ser a nivel interno de una Nación, y también se da comúnmente a nivel internacional. De modo, que la doble o múltiple imposición internacional, se produce igualmente, en forma jurídica, cuando un mismo impuesto es percibido por diferentes Estados-Nación, cuando gravan el mismo hecho imponible, para un mismo periodo y sujetos idénticos. Y, en forma económica, cuando grava el mismo presupuesto de hecho, para un mismo periodo y a sujetos diferentes. Se entiende que el origen del problema, se da como consecuencia que un nacional, residente o extranjero, realiza operaciones económicas para un mismo periodo en varios países y es gravado por los mismos hechos en todos los países. Tanto la doble o múltiple imposición interna o internacional origina distorsiones que gravan indebidamente a los contribuyentes por lo excesivo y exagerado de tales cargas tributarias.

Con el objeto de superar las distorsiones tributarias que se producen a nivel internacional con motivos de los procesos de integración económica, se introdujeron en el ámbito tributario internacional determinados principios que van a permitir resolver los problemas de la doble o múltiple imposición internacional, principios estos que no toca desarrollarse en este tema. Igualmente, a nivel interno también las constituciones de los países han introducido medios que permiten resolver tales colisiones por el ejercicio de las potestades tributarias atribuidas a los entes políticos territoriales. Uno de esos medios es la definición taxativa y originaria de potestades tributaria completamente delimitada y la otra es definiciones de normas de rango constitucional, las cuales remiten a desarrollo en la legislación ordinaria o especial, que establecen principios de armonización tributaria. El problema del solapamiento de tributos puede subsistir a pesar de estas normas constitucionales, sobre todo en los tributos que tienen unos caracteres derivados, residuales y concurrentes.

La armonización y coordinación tributaria. Es un mecanismo que permite la conveniente proporción, concordancia y correspondencia de los diferentes tributos y de sus factores de conexión, definidos por los entes políticos territoriales, con el ob-

jeto de evitar los excesos de la carga tributaria y la violación de los derechos fundamentales de la propiedad de los sujetos de la obligación tributaria. Se trata de una concertación de esfuerzos y medios definidos en la ley (o un tratado) para lograr una acción común y uniformidad de los elementos obligacionales tributarios, que evite los efectos de la sobreimposicion tributaria o la doble o múltiple imposición tributaria interna (o internacional).

Atendiendo a la mixtura de Estado Federal como ha sido concebido el Estado-Nación en Venezuela, la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela consagra el artículo 156 numeral 13, referido a las competencias del Poder Publico Nacional para legislar en materia de armonización y coordinación tributaria, en los términos siguientes:

> "Artículo 156: Es de la competencia del Poder Público Nacional:
>
> (...)
>
> 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial. (...)".

Constituye un mandato constitucional al Poder Legislativo Nacional para que dicte una Ley especial de coordinación y armonización tributaria o, que en determinadas leyes establezca artículos de coordinación y armonización tributaria, que le ponga limites al ejercicio de las potestades tributarias de los Estados y Municipios, en cuanto a la creación de sus tributos constitucionales o legales y específicamente en la definición de sus principios y parámetros en lo relativo a sus factores de conexión, tales como las alícuotas, y tipos impositivos. Se evidencia, conforme a la forma Federal del Estado-Nación, una supremacía constitucional tributaria del Poder Publico Nacional sobre los Estados y Municipios.

De la distribución vertical del Poder Público, se definen las competencias constitucionales sobre el ejercicio de las potestades tributarias que le corresponden a la Nación, a los Estados y Municipios. En el ejercicio de tales potestades, los Estados y Municipios tienen asignados constitucionalmente determinados tipos impositivos, los cuales le faculta definir sus factores de conexión o elementos de la obligación tributaria de cada impuesto o tributo en el momento de su creación. Se entiende que los estados y los municipios tienen potestades originarias para la creación de sus propios tipos impositivos sin injerencia del Estado-Nación, sin embargo conforme al articulo 156 numeral 13 constitucional, esto no es así; en virtud, que el legislador nacional puede dictar una ley especial o cláusulas normativas en diferentes leyes, que le pone limites al ejercicio de las potestades tributarias de los Estados y Municipios.

La cláusula constitucional sobre la coordinación y armonización tributaria establece su contenido y alcance: 1. Se trata de una Ley Especial de Armonización y Coordinación Tributaria o de cláusulas de armonización contenidas en diversas leyes nacionales; 2. Armoniza y coordina las diferentes potestades tributarias, específicamente a las potestades tributarias de los Estados y Municipios; 3. Define principios, parámetros y limitaciones, se refiere directamente sobre la determinación de las alícuotas o tipos impositivos de los tributos estadales y municipales. Y, 4. Se observa sobre la última parte del artículo 153 numeral 13 de texto constitucional que en su contenido se establece una normativa de naturaleza fiscal y extra-tributaria, ya que al mencionar la creación de fondos solidarios interterritoriales, su naturaleza jurídica no es de carácter tributario.

La Jurisprudencia.- La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en varias sentencias relativas al tema de la armonización y coordinación tributaria sólo hace menciones (...) a manera ilustrativa y referencial (...) señalando el mecanismo contenido en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la armonización tributaria conforme al artículo 156 numeral 13. No obstante, en las Sentencias No. 1886 del 02 de septiembre de

2004 y No. 2322 de fecha 14 de diciembre de 2006 si emite opinión sobre el alcance del artículo 156.13 de la carta magna.

En la Sentencia No. 1886 del 02 de septiembre de 2004, el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional observó:

> (...) Por su parte, el artículo 156.13 no establece, en forma alguna, que el Poder Nacional será el encargado de crear las alícuotas que deberán pagar los contribuyentes por el hecho imponible realizado en un Municipio, sino que éste será el encargado de crear las normas de coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias tanto estadales como municipales, a fin de asegurar que estos tipos impositivos o alícuotas creadas estén dentro de las cuantificaciones establecidas en dicha ley a dictarse. (...).

Se desprende de esta sentencia que no le corresponde al Poder Nacional la creación de alícuotas sino el establecimiento de cuantificaciones o techos a las alícuotas creadas por los entes menores. Así mismo, en la sentencia No. 1886 de fecha 02 de septiembre de 2004, la misma Sala Constitucional señalo que el articulo 156.13, no establece que el Poder Nacional sea el encargado de crear las alícuotas que deban pagar los contribuyentes por el hecho imponible realizado en un Municipio, sino que solo creara normas de coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias de los Estados y Municipios a fin de asegurar que los tipos impositivos o alícuotas creadas estén dentro de las cuantificaciones establecidas en dicha ley al dictarse.

Es la sentencia No. 2322 de fecha 14 de diciembre de 2006, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dicta una decisión interpretando el artículo 156 numeral 13, solicitada por la Procuraduría General de la República. A tal efecto señaló:

> (...) Ahora bien, con respecto al numeral 13 del articulo 156 esjudem, debe indicarse que del mismo se deriva, que el Poder Nacional podrá crear las Alícuotas que deberán pagar los contribuyentes por

el hecho imponible realizado en un Estado o Municipio, a través de la creación de normas de coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias tanto estadales como municipales, a fin de asegurar que esos tipos impositivos y alícuotas creadas estén dentro de los parámetros establecidos en dicha ley al dictarse (Vid.. Sentencia No. 1886 del 2 de septiembre de 2004).

En efecto, la fijación de alícuotas o de su tope, es precisamente una técnica de armonización, presente en nuestro ordenamiento en materias como telecomunicaciones, servicio eléctrico e hidrocarburos, cuya importancia justifica la imposición de tales límites con el objeto de minimizar la presión fiscal a la cual se encuentran sometidos diversas categorías de contribuyentes.

Ciertamente, de acuerdo con magna, los tres niveles de gobierno (Nacional, Estadal y Municipal), tienen potestades tributarias que deben ejercer en forma coordinada y armónica, a objeto de evitar que su ejercicio indiscriminado genere una elevada presión fiscal sobre los contribuyentes, creando inclusive situaciones de doble tributación, la cual esta prohibida por el texto fundamental.

Por esta razón, atendiendo a lo establecido en el articulo 156.13 de Venezuela, es necesario definir mediante una ley especial nacional, con claridad y transparencia, los parámetros, principios y limitaciones medulares dentro de los cuales habrá de desarrollarse la actividad normativa de los Estados y Municipios en materia tributaria; sin embargo independientemente de la existencia de la ley especial, es perfectamente posible, la previsión de cláusulas de armonización en distintos textos legislativos, como es el caso de la actual Ley Orgánica del Poder Publico Municipal, que define y limita los ramos tributarios

municipales y, para y protección de inversiones, en lo relativo a los convenios de estabilidad jurídica.

Así, nuestro texto fundamental refuerza desde una perspectiva constitucional los propósitos de armonización y coordinación de las distintas potestades tributarias para garantizar un mínimo de uniformidad en el ejercicio de las mismas, tanto por lo que respecta a los tributos propios, como aquellos que eventualmente pueden ser cedidos por el Poder Nacional a los entes menores por invocación de la propia Carta Magna, en ejercicio de facultades descentralizadora.

Se crea así una concreta atribución de competencia al Poder Nacional para coordinar las distintas potestades tributarias, mediante la fijación de principios y limitaciones, especialmente para crear estándares apropiados para la justa determinación por parte de los Estados y Municipios de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos que le corresponden.

Dicha facultad de coordinación, tiene como fin garantizar la uniformidad en el diseño legislativo y en la aplicación de los tributos, cualquiera sea su origen territorial; pretende un limite a la diversidad, asegurando la coherencia del sistema fiscal y la consistencia en el ejercicio de los poderes de creación y en la aplicación de los tributos a lo largo de toda la geografía nacional; evitando toda posible discriminación en las legislaciones estadales o locales que puedan afectar los derechos o intereses de los ciudadanos contribuyentes o la creación de medidas que obstaculicen la libre circulación de bienes, servicios y personas. (...).

Es evidente que, existe una desarticulada interpretación de parte de la Sala Constitucional sobre el texto constitucional del artículo 156.13 o una confusa redacción que se indica a continuación: por una parte señala en la sentencia No. 1886 del 02-09-1994

que el referido artículo no establece que el Poder Nacional será el encargado de crear las alícuotas sino asegurar que los tipos impositivos o alícuotas creadas estén dentro de las cuantificaciones establecidas en dicha ley a dictarse; y, por la otra, la sentencia No. 2322 del 14-12-2006, señala que del articulo 156.13 debe indicarse que del mismo se deriva que el Poder Nacional podrá crear las alícuotas que deberán pagar los contribuyentes por el hecho imponible realizado en un Estado o Municipio.

La coordinación y armonización de las potestades tributarias aun cuando en su finalidad u objeto sea alcanzar en lo posible, la uniformidad de los factores de conexión de la obligación tributaria y específicamente las alícuotas o tipos impositivos para minimizar la presión fiscal sobre los contribuyentes, no deja ser cierto la intromisión del Poder Nacional en las potestades tributarias que le corresponden a los Estados y Municipios. Esto queda demostrado precisamente en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), donde el legislador nacional, creo diversos artículos relacionados con la armonización y coordinación tributaria que van mas allá de las alícuotas, al incluir normas sobre protección de inversiones y contratos de estabilidad jurídica (LOPPM: Art. 219,220, 221 y 223).

Como conclusión del tema, la coordinación y armonización de potestades tributarias asignadas al Poder Público Nacional, es un mecanismo de uniformidad y concordancia legislativo-tributario, que establece un límites a las facultades creadoras de tributos de los Estados y Municipios, en cuanto a las alícuotas o tipos impositivos y a otros factores de conexión de las obligaciones tributarias, tanto de los tributos propios como derivados. En las constituciones anteriores de la República no existía una norma de esta naturaleza, de la que derive una intervención directa del Poder Nacional en la materia tributaria que le corresponde al Poder Estadal y al Poder Municipal.

Bibliografia

Andrade Delgado, Octavio: Citado en Lecciones de Finanzas Públicas. Juan Bautista Laya Baquero. Tomo II. P.767. Caracas-Venezuela. 1989.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 5453 Extraordinario de 24-03-2000.

Ley Orgánica del Poder Publico Municipal. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6015 del 28-12-2010.

Sentencia No. 1886 del 02 de septiembre de 2004. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional.

Sentencia No. 2322 del 14 de diciembre de 2006. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional.

Villegas, Héctor B.: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5ta edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma.1992.

TEMA III

LA CODIFICACIÓN EN VENEZUELA

Jesús A. Sol Gil*
Coordinador

SUMARIO

1. La codificación del derecho tributario. **1.1.** La Codificación del Derecho. **1.2.** La Constitución como norma de máxima jerarquía del Estado, que agrupa las disposiciones del Derecho Público y los Principios y Garantías de los Ciudadanos. **1.3.** La Codificación del Derecho Tributario. **1.4.** Modelos de Codificación Tributaria. **1.5.** Los Modelos de Código Tributario OEA/BID y CIAT. **1.6.** Referencia a los Códigos Tributarios de Latinoamérica. **1.6.1.** La Codificación en Argentina. **1.6.2.** Código Tributario Nacional de Brasil. **1.6.3.** Código Tributario de Chile. **1.6.4.** El Código Fiscal de la Federación de México. **1.6.5.** Código Tributario y Código de Aduana de Perú. **1.6.6.** Código Tributario Uruguayo. **1.6.7.** El Código Orgánico Tributario de Venezuela. **1.7.** Conclusiones. **2.** Ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario. **2.1.** Ámbito de aplicación objetivo. **2.1.1.** Aplicación directa a los tributos nacionales. **2.1.2.** Aplicación supletoria a los tributos Estadales y Municipales. **2.2.** Ámbito de aplicación subjetivo. **2.3.** Conclusiones. **3.** Interpretación y aplicación de la ley tributaria. **3.1.** Resumen. **3.2.** Desarrollo. **3.2.1.** Interpretación de las normas jurídicas. **3.2.2** Interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario. **3.2.3.** Interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario según la realidad económica. **4.** Vigencia de las leyes tributarias. **4.1.** Vigencia *vs* aplicación. **4.1.2.** Colisión de normas. **4.2.** Derogación de las leyes. **4.3.** Declaratoria de nulidad. **4.4.** Caducidad de las normas. **4.5.** Conclusiones. • Bibliografía.

* Abogado Especialista en Derecho Financiero y Tributario, Profesor de las Universidades Central de Venezuela, y de los Andes, miembro de número y Presidente (2011-2013) de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, ex-Vicepresidente y ex -Secretario General de esta Asociación, miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, ex -Presidente y miembro nato del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, miembro de la IFA. Socio de Hoet, Peláez Castillo & Duque (HPDC) Abogados.

1. LA CODIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

Jesús A. Sol Gil*

1.1. La Codificación del Derecho

Para realizar un análisis de la codificación del Derecho Tributario es ineludible comenzar por hacer una breve reseña de la codificación del Derecho en general. En tiempos pasados cuando se refería a la codificación se entendía como la compilación o agrupaciones de un agregado de estatutos o leyes de diversas naturalezas en un sólo cuerpo normativo al que se le denominaba *"Código"*, así nacen en siglos pasados el Código Civil y el Código Mercantil o de Comercio, como agrupaciones de normas jurídicas de carácter general que regulan las materias contenidas en la agrupación de normas, pero en forma genérica, por lo que en la interpretación y orden de jerarquía de las leyes se aplicaban con preferencia las leyes especiales a los códigos, dado su carácter de normas generales.

Más recientemente, la codificación de normas jurídicas implica la ordenación en forma metódica de un conjunto de normas jurídicas de una misma rama del Derecho, con el objeto de sistematizar ordenadamente sus normas y facilitar su cumplimiento, como ocurrió con la codificación del Derecho Tributario.

Según el Profesor José Osvaldo Casás[1] las características de un código en el sentido moderno de la palabra, son:

* Abogado Especialista en Derecho Financiero y Tributario, Profesor de las Universidades Central de Venezuela, y de los Andes, miembro de número y Presidente (2011-2013) de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, ex-Vicepresidente y ex -Secretario General de esta Asociación, miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, ex -Presidente y miembro nato del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, miembro de la IFA. Socio de Hoet, Peláez Castillo & Duque (HPDC) Abogados.

[1] JOSÉ OSVALDO CASAS. LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURÍDICA. En la obra Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Libro Homenaje al Profesor Víctor Uckmar. Universidad Austral. Editorial Depalma. Buenos Aires - Argentina. 2005. Página 134

a) **La unidad**: Se refiere a la agrupación de las reglas concernientes a una rama del derecho formando un todo, por ejemplo la civil, la comercial, la penal, la minera o la del trabajo y seguridad social.

b) **La exclusividad**: que apunta a explicitar que contiene todas las reglas jurídicas existentes sobre la referida materia al tiempo de su sanción y que cualquier otra ha perdido vigencia; claro está que esto ocurre cuando la técnica se vale del modelo de codificación total, cosa poco frecuente, y prácticamente inexistente, en el Derecho Tributario.

c) **La sistematización**: que se refiere al rasgo científico que determina que cada materia sea abordada de forma metódica, asignando a los institutos su lugar adecuado para facilitar a quien quiera, con su grado suficiente su comprensión y aplicación, con lo cual, brinde seguridad y certeza jurídica.

Así las cosas, podemos afirmar entonces que la codificación de las normas de una rama del Derecho tiene su causa en la proliferación de normas jurídicas que originan inseguridad y falta de certeza jurídica; es decir, por la disgregación de normas que regulan una misma rama del Derecho, es lo que hace evidente la necesidad de recopilar en un cuerpo único las normas que rigen la materia que se codifica.

La evolución histórica de la codificación ha sido trazada por diversas circunstancias jurídicas, religiosas, morales, sociales, políticas, entre otras; las cuales han sido características de la transición del proceso de compilación de normas al sistema de codificación actual.

Desde el ámbito jurídico, la evidencia más antigua de una compilación de normas en una unidad ordenada, pudiese ser el Código de Hamurabi, rey legislador en Babilonia ente los años 2123 y 2081 a.C., también los romanos participaron en la codificación creando los códigos Gregoriano, Hermogeniano y Teodosiano. En lo que respecta al ámbito religioso, se destacan, el Antiguo Testamento de la Biblia promulgado por Moisés como

regla de vida para los hebreos. El Corán redactado por Mahoma y fuente única del derecho para el islamismo, las Leyes de Manú en la India, entre otros.

El proceso de codificación en tiempos más recientes se caracteriza por la sistematización de normas jurídicas por especialidad de rama del Derecho, inspirado en el Código Bávaro de 1756 y el Código General de Prusia de 1794, los cuales se diferenciaban por su falta de especialidad ya que abarcaban varios ámbitos del Derecho[2].

Así pues, desde el punto de vista la histórico también destaca el proceso de codificación de las leyes en Francia, en la época de la revolución, conocido como *"El Proceso de Codificación Napoleónica"*, que tenía como objetivo consolidar el Derecho de esa nación y deslastrarse de las costumbres de origen germano que regían en algunas provincias, y del Derecho Romano que normaba en otras, así como de unificar enciclopédicamente las normas jurídicas que regían en el ámbito general. Este Código fue promulgado en el año de 1804 y fue denominado *"Código Civil de los Franceses"* y luego pasó a conocerse como *"Código Napoleón"*, imponiéndose en otros países de Europa y años más tarde en Latinoamérica.

1.2. La Constitución como norma de máxima jerarquía del Estado, que agrupa las disposiciones del Derecho Público y los Principios y Garantías de los Ciudadanos.

La codificación del Derecho Público se inicia en América a finales del siglo XVIII, con la proclamación en 1776, de la Constitución del Estado de Virginia; y unos años más tarde con la Constitución de los Estados Unidos de América sancionada en Filadelfia en el año de 1787. También se tiene referencia de las constituciones revolucionarias francesas de 1791, 1793 y 1795.

---

[2] BORDA. Tratado de Derecho Civil. Parte General. 20° Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1999. Páginas 199 y siguientes.

Ahora bien, podemos hacer referencia a dos tipos de codificaciones en el Derecho Público, por una parte la Constitución de tipo normativo y, por la otra la codificación del Derecho Administrativo[3].

En lo que respecta a las constituciones de los estados modernos, constituyen la norma de máxima jerarquía caracterizada por un conjunto de normas fundamentales escritas, agrupadas en un cuerpo único, "codificado, sistemático y ordenado", que rige la organización del Estado, sus poderes, los principios y garantías ciudadanas, con la noción que aún sea la norma suprema del Estado, podemos afirmar sus características de texto escrito, codificado y en cuerpo único.

Por su parte, la codificación del Derecho Administrativo surge de la necesidad de sistematizar la legislación pública, y para cubrir las necesidades de ordenar las relaciones entre los ciudadanos y el Estado, incluyendo los principios fundamentales en materia de procedimientos administrativos.

En Latinoamérica son muy pocos los países que poseen códigos administrativos, estando su legislación en esta materia disgregada y dispersas en leyes, incluso la normas adjetivas que rigen los procesos administrativos, y observamos que son muy pocos los países que las han unificado.[4]

1.3. La Codificación del Derecho Tributario

La codificación del Derecho Tributario está íntimamente relacionada al reconocimiento de ésta como una rama del Derecho y su autonomía respecto de otras disciplinas del Derecho, por poseer institutos y principios informadores propios, por lo que la unificación en un cuerpo jurídico de las normas tributarias en

[3] JOSÉ OSVALDO CASAS, ob. cit, página 137

[4] En Venezuela se unificaron los procesos administrativo con la sanción de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en los años 80, pero en la actualidad observamos un sin fin de leyes administrativas que regulan sus propios procedimientos, generando confusiones y falta de certeza y seguridad jurídica.

nuestros países es de reciente data, si se compara con otras ramas como el Derecho Civil o el Derecho Mercantil.

Fueron bien conocidas las dificultades en el pasado en los países de América Latina, por la falta de codificación del Derecho Tributario, lo que conllevaba a la falta de unidad y de uniformidad de las leyes que regían esta materia, que con frecuencia se presentaban en el que hacer legislativo y que dio lugar a ordenamientos complejos y dispersos en materia tributaria, en donde no sólo brillaron por su ausencia las ideas de un sistema tributario racional, justo, equitativo, sino que además originaban confusiones, falta de certeza y seguridad jurídica, amén de la existencia de normas que abiertamente generaban desequilibrio entre los sujetos de la relación jurídica-tributaria.

Por la falta de unificación en un instrumento normativo de las normas que regían las relaciones jurídicas tributarias, se presentaban múltiples problemas en las interpretaciones de las normas en cuanto a su entrada en vigencia, en los efectos suspensivos de los actos administrativos cuando eran recurribles, en las sanciones u otras consecuencias legales que debían aplicarse por los incumplimientos de las obligaciones tributarias, se presentaban diferentes normas adjetivas, y lo más grave aún surgían constantes atropellos a los derechos más elementales de los contribuyentes.

El menoscabo de los principios de certeza y de seguridad jurídica que se presentaron por la disgregación de las normas tributarias, originó la necesidad de los países a emprender el camino de la codificación de las normas reguladoras de los principios generales, sanciones y procedimientos tributarios, así como de las facultades de las administraciones tributarias y sus límites.

Así pues, a través del tiempo hubo importantes tendencias a favor de la codificación del Derecho Tributario, se formularon múltiples objeciones a la desconcentración de leyes tributarias, tanto en la doctrina administrativa como la propia tributaria. Al efecto, el Profesor Héctor Villegas expresó: *"Se ha sostenido acertadamente que el tratamiento jurídico codificado de los fenómenos fiscales tiene numerosas ventajas, puesto que sirve de base para la jurisprudencia, orienta al legislador y constituye el derecho común de los actos*

fiscales, tornando innecesarias la repeticiones de normas particulares para cada grupo de impuesto."[5]

La primera manifestación de codificación de las normas tributarias sustanciales y adjetivas, tuvo lugar en Alemania en el año 1919, mediante la promulgación del Ordenamiento Tributario del Reich; ésta codificación concentraba normas de carácter general y también las normas penales tributarias, pero no detallaba los distintos impuestos; es decir, era una codificación muy limitada[6].

También como antecedentes de la codificación del Derecho Tributario, está la Ley General Tributaria Española de 1963, que para ese tiempo constituía una unificación de algunas normas tributarias parcial y limitada, pero podría decirse que era una codificación, así lo afirman los Profesores José Luís Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, al señalar que. *"La Ley General Tributaria de de 28 de diciembre de 1963 es el texto legal más importante de nuestro Derecho positivo, hasta el punto que puede considerarse una codificación parcial del Derecho Tributario."*[7]

En América Latina, México fue el primer país en sancionar un Código Tributario en el año de 1939, más tarde fue Chile en 1961, Ecuador en 1963, Brasil y Perú en 1966, Uruguay en 1975 y Venezuela en 1982, con entrada en vigencia a partir del 31 de enero de 1983.

Ahora bien, visto la necesidad de codificar el Derecho Tributario en Latinoamérica y las experiencias de los países que ya habían emprendido la unificación sistematizada y ordenada de las normas en esta rama del Derecho, aunque limitadas para la época, fue objeto de discusión en el marco de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo, República Oriental del Uruguay, en el año 1956, en el

---

[5] HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributaria. Astrea 8va. edición actualizada y ampliada. Buenos Aires- Argentina. Página 236.

[6] HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS, ob. cit, página.236.

[7] JOSÉ LUÍS PÉREZ DE AYALA Y MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL. Fundamentos de Derecho tributario. Edersa. Madrid- España, Página 58.

que se trató en el Tema I *"La Autonomía del Derecho Tributario"*, en donde se adoptaron las siguientes resoluciones:

> *"**I El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios.***
>
> *II Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilicen otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos.*
>
> *III En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica un elemento a tenerse en cuenta y siendo "exlege" dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la Ley.*
>
> ***IV La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.***
>
> ***V Las normas jurídicas - tributarias sustanciales, formales y procesales deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.***
>
> *VI El contencioso tributario debe competer a organismos independientes de la administración activa.*
>
> *VII En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de derecho tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina."*[8]
>
> (Negrillas del autor)

[8] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas; Montevideo 1993, página 21.

Se desprende de las resoluciones de estas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, las cuales fueron recogidas luego de las intervenciones y trabajos de investigación por parte de destacados estudiosos de esta rama del Derecho de la época, de Uruguay, Argentina, México y Brasil, entre ellos el Dr. Ramón Valdés Costas, quien la promovió, cuyos textos y debates han sido publicados por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad del Uruguay, referido a la autonomía del Derecho Tributario y especialmente la necesidad de recoger en un cuerpo jurídico, con rango orgánico, las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales.

Así mismo, prevaleció en el marco de estas Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario la no afectación de los derechos humanos y sus garantías constitucionales, por la aplicación de las normas tributarias; lo cual ha sido objeto de numerosos estudios y discusiones en diversas jornadas efectuadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), entre ellas la más recientemente tratada en el marco de las Vigésima Jornadas del Instituto el año 2000 en Salvador de Bahía - Brasil, en el tema denominado *"Derechos Humanos y Tributación"*, en donde de abordó la necesidad que estas garantías constituyan elementos de primer orden en la codificación de las normas y principios que rigen esta rama del Derecho.

Así las cosas, luego de esas primeras Jornadas, la necesidad e importancia de la codificación del Derecho Tributario fue recogida nuevamente por este Instituto en forma más precisa, al desarrollar la quinta resolución de esas primeras Jornadas respecto de la necesidad de codificar los principios generales del Derecho Tributario, las normas procesales y sancionadoras en esta materia. Igualmente en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en México en el año de 1958, se analizó la necesidad de codificar las normas que regulen en los países de la región los Principios Generales del Derecho Tributario y sin duda alguna, las resoluciones y conclusiones de dichas Jornadas, constituyen uno de los principales antecedentes históricos de éste instrumento normativo en América Latina.

En este sentido, podemos afirmar que el objeto de la codificación tributaria, no es otro que el de unificar en un cuerpo jurídico de rango superior a las leyes sustantivas tributarias, en forma sistemática y ordenada, así como la de regular los principios generales y garantizar los derechos individuales de los contribuyentes, que permitan la adecuada aplicación de las normas tributarias, así se recoge en las II Jornadas del ILADT, en la cual se llegaron a las conclusiones siguientes:

> *"I Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica tributaria, con miras a elaborar un diccionario latinoamericano de Derecho Tributario*
>
> *II* ***Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemáticamente y ordenadamente los principios generales del Derecho Tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y que permitan la adecuada aplicación de aquellos***
>
> *III* ***Que esos códigos ofrezcan carácter de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que*** *los mismos reglamenten.*
>
> *IV Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en un ordenamiento único.*
>
> *V Que los distintos países envíen al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario los códigos, trabajos y proyecto de codificación que éste deberá divulgar entre ellos, con los comentarios y recomendaciones de orden general que estime conveniente, para facilitar la adopción de criterios afines en las legislaciones."*[9]
>
> (Negrillas del autor)

[9] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Resoluciones de Jornadas Pag. 24, Montevideo- Uruguay 1993.

Como se desprende de las resoluciones de estas Jornadas del ILADT, el objeto finalista de la codificación tributaria es la recopilación ordenada y sistemática de los principios y normas generales de esta rama del Derecho y que las normas garanticen los derechos individuales y permita una adecuada aplicación de las leyes tributarias sustantivas.

Siguiendo estas recomendaciones, la Organización de Países Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) desarrollaron un programa conjunto de tributación, designándose una comisión de alto nivel técnico integrada por los distinguidos tributaristas, los Dres. Rubens Gómez de Souza (Brasil) Guiliani Fonrouge (Argentina) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), quienes con la colaboración de destacados especialistas en la materia de la región, entre ellos el Dr. José Andrés Octavio por Venezuela, elaboraron el Modelo de Código Tributario para América Latina, conocido como *"Modelo de Código Tributario OEA/BID"*.

Una vez concluido este Modelo, al que nos referiremos más adelante, el ILADT, en el marco de las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Punta del Este-Uruguay, en el año 1970, declararon y recomendaron lo siguiente:

> *I El Modelo del Código Orgánico Tributario para América Latina, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico a los fines del cumplimiento de la recomendación aprobada en las Jornadas de México de 1958,* ***en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del derecho tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquellos****. Esta circunstancia ha quedado evidenciada en los Códigos Tributarios promulgados por Bolivia y Perú y en los proyectos preparados por Costa Rica, Guatemala, Honduras y Uruguay.*

II ***Las soluciones recogidas en el Modelo recogen la doctrina latinoamericana de derecho tributario elaborada a lo largo de las Jornadas de nuestro Instituto y que pueden reunirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria.***

III El Modelo afirma los principios jurídicos fundamentales que son esenciales por el fortalecimiento de los sistemas tributarios de los países de América Latina con miras a su desarrollo económico-social, los cuales no deben sacrificarse so pretexto de que constituyen una traba a los principios de la política fiscal o la eficiencia de la Administración Tributaria.

Y recomiendan:

I Que los principios fundamentales del Derecho Tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país, a fin de asegurar su debida permanencia.

II Que el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, continúe promoviendo el intercambio de ideas y experiencias sobre los principios y soluciones contenidas en dicho Modelo con el objeto de su adopción por los distintos países en la forma mas adecuada a las realidades nacionales. A tal efecto y en carácter de colaboración, se enviarán al Programa todos los informes presentados a esta Jornadas sobre el tema.

III Que se tengan presente la recomendación formulada en las II Jornadas celebradas en México en el año de 1958, en el sentido de que las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos, con el objeto de simplificar y facilitar su comprensión y cumplimiento; y que, si las leyes especiales no se incorporan directamente a

la codificación, guarden con ella la debida armonía, evitando divergencias y contradicciones.

Aprobado por unanimidad".[10]

(Negrillas del autor).

Se puede apreciar la aceptación de este Modelo en los países de América Latina y que el mismo cumple los objetivos primordiales de la codificación del Derecho Tributario, ya que recoge en una norma de rango orgánico o de aplicación preferente a las normas sustantivas tributarias, los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria, y constituye un instrumento normativo que unifica sistemáticamente las normas de la tributación aplicable, en principio, a todos los tributos que rigen en el país y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, con las excepciones que este mismo instrumento consagra.[11]

1.4. Modelos de Codificación Tributaria

El académico José Osvaldo Casás[12], dice que en materia de métodos de codificación, existen tantas clases de codificaciones como autores, pero hace referencia a las siguientes:

[10] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Resoluciones de Jornadas Páginas 42 y 43 Montevideo 1993.

[11] El Artículo 1 del Código Orgánico Tributario de Venezuela establece el ámbito de aplicación, señalando al efecto que aplica a los tributas nacionales y las relaciones jurídicas derivadas de ellos. En el caso de los tributas estadales y municipales rige igualmente pero con carácter supletorio y en cuanto le sea aplicable. Para los tributos aduaneros se aplica en lo que respecta a los medios de extinción de las obligaciones, para los recursos administrativos y jurisdiccionales, la determinación de los intereses y las normas para la administración de tales tributos, para los demás efectos aplica en forma supletoria a la Ley Orgánica de Aduanas. También aplica a las obligaciones legales de índole pecuniaria establecida a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales.

[12] JOSÉ OSVALDO CASAS, ob. cit, página 143

AVIDT
Asociación Venezolana

1. **Codificación limitada**: cuando se comprenden en ella solamente los principios y regulaciones generales de derecho tributario material o sustantivo, administrativo, procesal y sancionatorio[13].

2. **Codificación parcial**: cuando la misma se circunscribe a algunos ámbitos específicos de la parte general del Derecho Tributario, o a todos los aspectos generales y particulares de uno o de cierto grupo de impuestos unidos por determinadas afinidades.

3. **Codificación amplia**: cuando son objeto de sistematización, además de los principios generales, los elementos estructurales de todos los tributos, esto es, el material, personal, temporal y espacial.

4. **Codificación total**: cuando se avanza incluso en los elementos cuantitativos, como las bases imponibles, tipos, tarifas, montos fijos y otros elementos como los mínimos exentos o no imponibles o las deducciones por cargas de familia.

Por su parte, el catedrático de la Universidad Complutense Fernando Sainz de Bujanda, expresó que en materia de métodos de codificación, consideraba los siguientes: ***i)*** redacción de un código general de principios tributarios y ***ii)*** redacción de códigos especiales para cada grupo de impuestos o de leyes generales para los distintos aspectos de la imposición[14].

Para los catedráticos españoles Eusebio González y Ernesto Lejeune, las características de una Ley General Tributaria pueden resumirse en las siguientes: ***i)*** Constituye, una norma sistematización de las normas generales a todos los tributos (deja por tanto, fuera las normas de aplicación especial para cada tributo); ***ii)*** Es una norma que recibe expresamente los conceptos y sistemas elaborados por la doctrina; ***iii)*** En esta Ley deben recogerse

[13] Corresponde a esta la codificación en Venezuela, en el Código Orgánico Tributario sancionado en 1982, reformado en los años 1992, 1994 y la última en 2001.

[14] Tomado de Casás, José Osvaldo ob. Cit, página 144

los principios generales que contienen los textos constitucionales, tales como los principios de reserva legal, capacidad contributiva, igualdad, generalidad, equidad. *iv)* En caso que la Ley General Tributaria no sea investida de un rango superior, por aplicación de la materia debe dársele aplicación preferente.[15]

Para el Profesor José Andrés Octavio, es innegable el valor que tiene para la seguridad jurídica la promulgación del Código Tributario, pues en él se desarrollan los principios constitucionales de legalidad, las facultades de la Administración Tributaria, los deberes de los contribuyentes y de los terceros; las sanciones por su incumplimiento, y los recursos administrativos y jurisdiccionales que pueden ejercerse contra los actos u omisiones de la Administración.[16]

1.5. Los Modelos de Código Tributario OEA/BID y CIAT

Uno de los grandes aportes realizado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), fue como mencionamos anteriormente, la redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina, realizado bajo el Programa de Tributación Conjunta con la Organización de los Estados Americano (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), inspirados en lo que fueron las conclusiones, arriba citadas, de las I y II Jornadas del Instituto realizadas en los años de 1956 y 1958, respectivamente.

En el estudio de la codificación de esta rama del Derecho, es necesario citar la introducción que hizo la comisión redactora del Modelo sobre la necesidad, alcance y objetivo de la codificación, donde expresan:

> *"Ha sido rasgo común a todas las ramas del derecho en el mundo contemporáneo, ese proceso, particularmente intenso y evidente desde principio de siglo XIX, según el*

[15] González Eusebio y Lejeune Ernesto, Derecho Tributario I Salamanca página 85

[16] JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO, Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas- Venezuela. 1998 Páginas 26 y 27

cual se ha ido pensando de la dispersión de las normas reguladoras de las relaciones jurídicas hacia su presentación metódica. El afán ordenador no ha sido ajeno a la órbita del derecho inherente a la materia tributaria, tal como de diferente manera lo pusieron de manifiesto países de Europa y de América, respecto de sus propias legislaciones.

En este último aspecto, la inquietud ha excedido los límites de lo nacional y se ha tornado motivo de interés en escala regional. Así, tras los lineamientos generales establecidos en el Acta de Bogotá y la Carta de Punta del Este, la conferencia sobre Administración de Impuestos celebrada en Buenos Aires en 1961, organizada por el programa conjunto de Tributación OEA/ BID, expuso la conveniencia de codificar en un solo cuerpo las leyes tributarias de los países.

De modo más preciso, aún, la Comisión Especial III del Consejo Interamericano Económico y Social, en su primer periodo de sesiones, concluyó que toda reforma fiscal debe tender, entre otros objetivos, a sistematizar los regímenes tributarios, reduciendo la multiplicidad de gravámenes y simplificando su administración, El mismo organismo, en su segundo periodo de sesiones, insistió en el carácter fundamental de esas metas, y entendió que un medio apropiado para el perfeccionamiento del sistema legal y el mejoramiento de los mecanismo de administración tributaria, es el de la formulación de textos legales de manera que sean un conjunto de disposiciones claras, precisas y coherentes que facilite su aplicación. Igualmente, expresó que uno de los medios para lograr una administración eficiente es la codificación de las leyes impositivas.

Aquel proceso de sistematización de las normas legales ha conducido- en los países de donde extraen su tradición jurídica los de la América Latina- al ordenamiento de las normas en códigos, que en algunos casos, como ocurrió con antecedentes que remontan al derecho romano, han alcanzado tan justificada celebridad.

Con la codificación emprendida, el derecho siguió su evolución, demostrando así que eran infundados algunos augurios sobre los escollos que el proceso codificador podría oponer al progreso del derecho y a su aptitud de captación de realidad, siempre mutable.

Dentro de este camino de perfeccionamiento del derecho contribuyó, en cierta manera, el desarrollo de un proceso hacía la autonomía de algunas partes del derecho, que aparecían provistas de suficientes principios propios como para justificar su estudio separado del derecho común. Esto dio lugar a la comprensible crítica de que al modelarse cada rama del derecho- aunque fuera con gran precisión técnica- podría perderse de vista los contenidos que dan razón de ser y sustancia a todo el derecho. Sin embargo, se ha dicho, la autonomía de una rama del derecho no implica desmembrarla, ni desarraigarla del concepto de derecho como totalidad.

Sin entrar al análisis de las etapas recorridas en el camino del proceso codificador y en el de reconocimiento de la autonomía de las ramas del derecho, en el comienzo de este siglo principia a tomar cuerpo la idea de que "lo tributario" requiere regulación jurídica autonómica.

Al mismo tiempo, la actividad financiera del Estado ha tomado en los últimos años una jerarquía no conocida hasta hace poco, para satisfacer, dentro de un ordenamiento jurídico adecuado, las crecientes necesidades que --en la orbita del sector público-- demanda el cumplimiento de los planes de desarrollo económico y progreso social.

En esta expansión de la esfera de acción del Estado, lo tributario juega un papel significativo, en vista de la creciente proporción que debe captar de los recursos nacionales, con la secuela de influencias, positivas o negativas, en el aliento o desaliento del ahorro y la inversión, en su aptitud para estimular, restringir u orientar consumos; en síntesis, en su habilidad para lograr el mejor empleo de los recursos nacionales, dentro de la justicia y la equidad.

La importancia de lo tributario en el ejercicio adecuado de la acción estatal, hace más aguda la necesidad de que las relaciones jurídicas que nacen de su poder de imposición queden claramente consagradas, en normas que aseguren un trato equilibrado entre administradores y administrados.

Y así, por sugerirlo tanto la realidad doctrinal y legislativa de algunos países, como por las recomendaciones emanadas de reuniones internacionales, el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID encontró propicio el momento para encarar, con proyección continental, la elaboración de un Modelo de Código Tributario para América Latina.

El Comité de Alternos del Programa, entonces integrado por los doctores Alvaro Magaña --Director Ejecutivo (OEA)-- y James Lynn (BID) confió esta tarea a una Comisión Redactora integrada por tres juristas latinoamericanos, especializados en la materia, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa. Actuó como secretario de esta Comisión Redactora el Dr. Juan C. Pacchiotti y aportaron sus comentarios los especialistas tributarios doctores Alfonso Moisés Beatriz, Aurelio Camacho Rueda, Carlos A. Mersán, José Andrés Octavio, Enrique Piedrabuena y Enrique Vidal Cárdenas.

Con la autoridad que les es bastamente reconocida, los miembros de la Comisión Redactora elaboraron este Proyecto que brinda la posibilidad de acoger –con las necesarias adaptaciones a cada medio, como bien lo señala la Exposición de Motivos– un cuerpo de normas generales reguladoras de las relaciones jurídicas entre el Fisco y los contribuyentes, que incluyen no sólo las de orden sustantivo, sino también las normas procesales, que son la adecuada herramienta para la aplicación de las primeras.

Será materia de un segundo proyecto la sistematización de las normas que consagren los principios generales de cada una de las formas de tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales– que recomienden la teoría y la

experiencia. Con ambos proyectos será posible reunir, en forma integral, el conjunto de las normas tributarias que complementen los preceptos fundamentales establecidos por las constituciones en cada país.

El Programa Conjunto de Tributación OEA/BID invita a los especialistas y estudiosos de la materia al análisis y estudio critico del contenido de este proyecto y espera recibir de ellos sugerencias que puedan contribuir al perfeccionamiento de las instituciones jurídicas tributarias"[17].

Por otra parte, en la exposición de motivos se expresa que lo fundamental, en un proyecto de tal naturaleza, es sistematizar las normas en materia de principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes o sujetos pasivos de la relaciones jurídicas tributarias y armonizar la eficacia jurídica de la Administración Tributaria con las garantías individuales de los contribuyentes consagrados en los textos constitucionales; es decir, lograr el justo equilibrio de las partes de la relación jurídico-tributaria, como base fundamental de un Estado de Derecho.

Esto se logró en gran medida por este Modelo, al punto que, como citamos arriba, las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario lo calificaron como un instrumento de alto valor científico en la misión de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del Derecho Tributario, en un justo equilibrio y garantizando los derechos individuales de los contribuyentes.

El Modelo de Código Tributario OEA/BID constó de 196 artículos distribuidos en cinco títulos que son: ***(i)*** Disposiciones preliminares; ***(ii)*** Obligación Tributaria; ***(iii)*** Infracciones y Sanciones; ***(iv)*** Procedimientos Administrativos; ***(v)*** Contencioso-Tributario.

En este sentido, los Títulos del Modelo OEA/BID están organizados de la siguiente forma:

[17] Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario. Capitulo introductoria.

El Título I (Arts. 1 a 17): refiere al ámbito de aplicación en el tiempo y en el espacio; a los principios esenciales de la tributación; a las fuentes de ésta; a los criterios de interpretación y proporciona la definición de los tributos en general y de sus distintas especies.

El Título II (Arts. 18 a 68): trata de la relación jurídico-tributaria, y regula lo que se entiende por obligación tributaria, quiénes son sus sujetos activos y pasivos, cuál es el hecho generador y los diversos modos de su extinción. Termina esta parte con las normas sobre los intereses devengados por pago fuera de término, sobre privilegios del Fisco y, finalmente, con disposiciones relacionadas con las exenciones tributarias.

El Título III (Arts.69 a 125): referido a las infracciones y sanciones, está dividida en una parte general, que corresponde a los principios reguladores del ilícito fiscal, y una parte especial que enumera y tipifica las distintas infracciones y fija las sanciones pertinentes.

Los Títulos IV Y V: refiere a los procedimientos. El primero de ellos (Arts. 126 a 174) versa sobre los procesos administrativos y trata, en seis capítulos, las facultades y deberes de la administración, el procedimiento de determinación, los deberes formales del contribuyente, las reglas generales del trámite administrativo, las certificaciones y finalmente, el instituto de la consulta. El Título V (Arts. 175 a 196) contiene las normas vinculadas con la etapa jurisdiccional, y comprende disposiciones para el cobro de los tributos y multas por parte de las Administraciones Tributarias, medidas cautelares y juicio ejecutivo, así como también las acciones de los particulares contra éste (acción ordinaria, acción de repetición y acción de amparo)[18].

Entre los métodos de codificación explicados anteriormente, la comisión redactora del Modelo OEA/BID tomo el limitado a los principios generales y normas procesales y el otro que inclu-

[18] Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario. Exposición de Motivos.

ye, además, las disposiciones específicas sobre los gravámenes que integran el sistema tributario.

Es de destacar como antecedentes antes de la redacción al referido Modelo los ordenamientos tributarios vigentes para esos años de Alemania, México, Chile, España, y el Proyecto de Brasil.

La codificación propuesta por ese programa conjunto OEA/BID, comprendió las normas referentes a la tributación en general, tanto de carácter sustancial o material, formal, procesal, y penal, que reconocen aplicación con respecto a todos y cada uno de los tributos. Queda excluida toda disposición sobre los impuestos u otras contribuciones en particular, que quedarían en las leyes sustantivas que normen cada tributo en particular, sin que se descartara, en esa época, la elaboración de un Modelo amplio que las contemplara; lo cual en nuestro tiempo por los disímiles que son los distintos sistemas tributarios de la región, consideramos que lo mejor es que se mantenga por separado las normas tributarias que consagren los diferentes tributos en leyes especiales.

Este Modelo sirvió de base para las promulgaciones de casi todos los Códigos Tributarios de América Latina, en donde cada país los adaptó a sus legislaciones con variaciones según sus sistemas jurídicos[19].

Luego en 1992 el Centro Interamericano de Administradores Tributario (CIAT) se planteó la conveniencia de realizar una actualización y ajustes al Modelo, lo cual se concretó con otro Modelo de Código Tributario unos años más tarde, conocido como el *"Modelo de Código Tributario CIAT"*. La redacción de este Modelo estuvo a cargo de representantes de las administraciones tributarias de Argentina, Chile, México, Uruguay y aportes de representantes de Perú y Venezuela.

[19] Entre los países que sirvió de base el Modelo OEA/BID, están los Códigos Tributarios de Brasil, Colombia, Ecuador, Bolivia, Perú, México y Venezuela, entre otros.

El Profesor Ramón Valdés Costa, corredactor del Modelo OEA/BID, criticó abiertamente ese otro Modelo en el seminario del CIAT celebrado en Panamá en septiembre de 1996, evento cuya finalidad era precisamente la de analizar el nuevo Modelo; expresando, que en su opinión, ese proyecto no contemplaba adecuadamente el criterio de establecer un sistema que dé iguales garantías a ambas partes de la relación jurídica tributaria.[20] También en diciembre de 1996 expresó su preocupación previó a la realización del Directorio del ILADT realizado en las Jornadas de Montevideo de aquel año, que justamente le rindieron homenaje a tan ilustre jurista, y de allí se planteó la necesidad de estudiar la comparación de ambos Modelos, que justamente se realizó en las Jornadas de Salvador de Bahía-Brasil en diciembre del año 2000.

Sin duda alguna el Modelo de Código Tributario del CIAT es abiertamente desequilibrado en esa relación jurídica, preponderando una exacerbada facultades a la Administraciones Tributarias en desmedro de los derechos y garantías de los contribuyentes, al punto que la propia exposición de motivos señala que deben sacrificarse los derechos y garantías individuales de los contribuyentes en aras de una mayor y más eficiente recaudación impositiva, lo cual nos parece que quebranta lo más elementales derechos y principios consagrados en todas las constituciones del continente; razón por la que, afortunadamente, este Modelo no ha sido acogido en su totalidad, aunque algunas de sus disposiciones han sido adoptadas en las reformas de los códigos en Latinoamérica, como por ejemplo; las mayores facultades de la Administraciones Tributaria, la eliminación de los efectos suspensivos de los actos administrativos de contenido tributario con la interposición de los recursos en vía jurisdiccional, entre otras.

Producto del surgimiento de este Modelo del CIAT, planteado en 1996 y luego presentado formalmente en 1997, y dada la preocupación por este Modelo de Código Tributario abierta-

[20] Referencia relazada por HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS, ob. cit, página. 238

mente desequilibrado, dando preponderancia a la Administración Tributaria frente a los contribuyentes; como mencionamos anteriormente, el ILADT se planteó el debate de la comparación de ambos Modelos de Código en el marco sus XX Jornadas celebradas en Salvador de Bahía- Brasil en diciembre del año 2000, es decir, a 33 años después de haberse presentado el Modelo OEA/ BID, en donde se trató el tema de *"La Codificación del Derecho Tributario en América Latina"*, bajo la magistral Relatoría General del Profesor José Juan Ferreiro Lapatza[21]. El ILADT concluyó en esas Jornadas lo siguiente:

-"Considerando:

- Que es objeto primordial del ILADT procurar que las legislaciones de los países de la región en materia tributaria se dicten con acatamiento a los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva y, especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia, todo ello en concordancia con las Resoluciones de las diversas Jornadas del Instituto;

- Que las facultades de la Administración tributaria deben estar fijadas en la ley, sin concesión de poderes discrecionales en su interpretación y aplicación;

- Que el Modelo de Código Tributario del CIAT contiene preceptos que transgreden los mencionados principios y, por ello, resulta ajeno al sistema y orden de garantías constitucionales de nuestros países;

- Que el MCTAL constituye un instrumento de alta calidad jurídica, respetuoso de los aludidos principios, con suficiente amplitud para adaptarlo a las legislaciones de

[21] Memorias de las XX Jornadas del ILADT. Año 2000- Salvador de Bahía - Brasil. Tema 2. La Codificación en América Latina. Véase Relatoría General presentada por el Dr. José Juan Ferreiro Lapatza, los relatos nacionales y comunicaciones técnicas

los países de la Región, y para introducir en su texto las actualizaciones que se consideren necesarias, tal como quedó reconocido en las Jornadas celebradas en Punta del Este en 1970, y como se ha reflejado en los Códigos de varios países de América Latina.

La XX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario

Recomiendan:

1. Sugerir a los países de la región mantener el MCTAL como base de sus Códigos y leyes relativos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación.

2. Que el ILADT comunique esta Resolución a los Poderes Ejecutivo y Legislativo, y en especial al CIAT, OEA, BID, y a las Administraciones Tributarias de los respectivos países, incluyendo los trabajos presentados en estas Jornadas sobre el tema de los Modelos de Codificación, y recomiende a las Asociaciones e Institutos nacionales la adopción de idéntico temperamento"[22]

Al revisar, no solamente estas conclusiones, sino para quienes escuchamos y luego leímos con detenimiento la Relatoría General presentada por el Profesor José Juan Ferreiro Lapatza, así como las relatorías nacionales y comunicaciones técnicas, los debates realizados, no queda la más mínima duda del rechazo generalizado, en todos los países que hacen presencia en el ILADT, al Modelo de Código Tributario del CIAT, y el apoyo y vigencia en la doctrina del Modelo OEA/BID; al punto que se acordó sugerir a los países de la región mantener el Modelo OEA/BID como base de sus códigos, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio, por

[22] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Resoluciones de las Jornadas. Montevideo- Uruguay. 2004. Páginas 159 a la 161

supuesto, y luego de haber transcurrido más de treinta (30) años desde la presentación del mismo, a efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación del mismo, por cuanto en él se resguardan y protegen los Derechos individuales de los contribuyentes en un justo equilibrio con los Derechos legítimos de los estados a la recaudación fiscal eficiente, se preservan los principios de la seguridad y certeza jurídica, donde se establezcan en forma clara los procedimientos tributarios, la facultades de las administraciones tributarias y sus límites, así como las sanciones, como medio coercitivo para el cumplimiento voluntario de las normas tributarias sustantivas.

1.6. Referencia a los Códigos Tributarios de Latinoamérica

En esta parte de nuestro trabajo, haremos una breve referencia a los códigos tributarios de algunos países de Latinoamérica, la mayoría de ellos influenciadas por el Modelo OEA/BID, así como la importancia que ha tenido en el desarrollo de sus sistemas fiscales, y los principales aspectos regulados. Nos basamos en esta parte, en las publicaciones de las relatorías nacionales publicadas en las memorias de las referidas XX Jornadas del ILADT, en el trabajo de investigación del Profesor José Osvaldo Casás sobre *"La Codificación Tributaria Como Instrumento de Seguridad Jurídica"*, publicado en el libro de obras colectivas "Derecho Tributario Constitucional e Internacional" realizado en homenaje al Profesor Víctor Uckmar, e indagaciones realizadas en la web.

1.6.1. La Codificación en Argentina

El Profesor Casás afirma que en Argentina *"la codificación sigue siendo, en el orden nacional, una aspiración postergada y una asignación pendiente"*[23], esto por cuanto esa Nación no posee un Código Tributario en el orden nacional, sólo han sancionado la Ley de Procedimientos Tributarios y el Código Aduanero, así

[23] JOSÉ OSVALDO CASAS, ob. cit, página 161

como algunos códigos tributarios, pero en el orden de las potestades tributarias de las provincias.

Para el Profesor Héctor Belisario Villegas, la Ley de Procedimientos Tributarios hace las veces del Código Tributario con respecto a los impuestos y contribuciones nacionales, ya que establece aspectos de presupuestos de hechos, exenciones, mecanismos de determinación, entre otras, propias de un Código Tributario.[24] Sin embargo, para el Profesor Casás las normas en dicha Ley *"testimonian el fruto imperfecto de una regulación parcial, asistemática, y a menudo contradictoria que demandan prioritariamente ser superada mediante la codificación".*[25]

1.6.2. Código Tributario Nacional de Brasil

En fecha 25 de octubre de 1966 fue sancionada la Ley N° 5.172, denominada *"Código Tributario Nacional de Brasil"*, la cual entró a regular el sistema tributario brasilero a nivel de los estados, distrito federal y los municipios, pese a ser Brasil una Republica Federativa con autonomía de los estamentos públicos subnacionales, todo ello con fundamento en la enmienda constitucional N° 18 del 1° de diciembre de 1965[26].

El Código Tributario Nacional de Brasil, regula los tres niveles de potestades tributarios y a pesar que son una República Federal y que los estados y municipios gozan de autonomía y tienen sus propias potestades tributarias distintas a las potestades tributarias de la federación (República) hicieron realidad la unidad legislativa en cuento a los principios y normas generales tributarias.

Este ordenamiento tiene una influencia del Modelo de Código de la OEA/BID, dado la intervención en la comisión redactora de ambos del Profesor Rubens Gomes de Sousa[27].

---

[24] HÉCTOR Villegas. ob. cit, páginas 237 y 238.

[25] CASAS, José Osvaldo, ob. Cit, página 161

[26] JULIANO "El Código Tributario Nacional" Memorias de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema II Brasil -2000, Páginas 1595 y siguientes.

[27] CASAS, José Osvaldo, ob. Cit, página 155

Este Código inicia con una disposición del fundamento del texto Constitucional para su dictado y el alcance del Código, describe en el libro primero el "Sistema Tributario Nacional de Brasil", en el Libro Segundo se desarrolla las normas generales del Derecho Tributario, luego contiene una serie de normas transitorias, finales y las que regulan sus eventuales modificaciones.[28]

1.6.3. Código Tributario de Chile

En Chile comienza el proceso de codificación en el año de 1956 con varios proyectos de codificación, pero fue en el año 1968, cuando se concreto el primer Código Tributario, el cual contenía normas generales y no especificó capítulos especiales, por lo cual la doctrina chilena le calificó como una codificación limitada; pese al esfuerzo puesto de manifiesto en la propia exposición de motivos que expresó la imperiosa necesidad de unificación del texto normativo de los principios y desarrollos del Derecho Tributario, dada las numerosas normas generales de la tributación. En este sentido, podemos afirmar que con la sanción de ese Código, culminó varios años de esfuerzos para lograr unificar en un único cuerpo normativo y de forma sistemática, las numerosas y complejas disposiciones legales que se encontraban dispersas en múltiples leyes.

En la actualidad rige el texto del Decreto Ley actualizado en el año 2004 que contiene una primera parte de normas preliminares, otra parte "De la Administración, Fiscalización y Pago", un libro segundo referido a: "Los Apremios, y de las Infracciones y Sanciones", el tercer libro "De los Tribunales, de los Procedimientos y de la Prescripción" la parte final de las disposiciones transitorias y las disposiciones referidas a regular sus modificaciones.[29]

1.6.4. El Código Fiscal de la Federación de México

Como indicamos anteriormente, México fue el primer país en Latinoamérica en emprender la codificación tributaria, proceso

[28] www. receita.fazenda.gov.br

[29] Información suministrada por KPMG Chile.

este que fue ejecutado inicialmente en dos etapas, en primer lugar, con la Ley de Justicia Fiscal de 1936, y luego con la promulgación del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de enero de 1939. Posteriormente la Ley de Justicia Fiscal pasó a formar parte del Código Fiscal de la Federación.[30]

El Código Fiscal representaba un conjunto orgánico de normas sustantivas, adjetivas, procesales y sancionatorias, que entre otras cosas, contiene definiciones de lo que debe entenderse como ingresos estatales diferentes a los tributarios, extendiendo hasta ellos su aplicación.

Asimismo, México fue el pionero en Latinoamérica en crear un órgano jurisdiccional especial, conocido como Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuya función ha sido resolver las controversias entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

El Código Tributario vigente en México también está inspirado en el Modelo OEA/BID, el cual consta de seis títulos que regulan: *(i)* Disposiciones Generales, *(ii)* De los Derecho y Obligaciones de los Contribuyentes, *(iii)* De las Facultades de la Administración Tributarias y sus límites; *(iv)* Las Infracciones Tributarias y Delitos Fiscales, *(v)* Los Procedimientos Administrativos, *(vi)* del Contencioso Administrativo Tributario; por supuesto también contiene sus normas transitorias y normar que rigen sus modificaciones.[31]

1.6.5. Código Tributario y Código de Aduana de Perú

Perú se unió al proceso de codificación tributaria en América Latina en el año de 1966, con la promulgación del Código Tributario y Código de Aduanas que entraría en vigencia ese año. El texto fue aprobado luego de que una comisión revisora aprobara los proyectos de códigos sometidos a su consideración, iniciativa esta promovida por el profesor Enrique Vidal Cárdenas, quién se inspiró en el Modelo de Código Tributario OEA/BID.[32]

[30] CASAS, José Osvaldo, ob. Cit, página 152
[31] www.cddhcu.gob.mx/
[32] CASAS, José Osvaldo, ob. Cit, página 153

En la actualidad está vigente el Código Tributario que unificó las normas que aún para la fecha estaban dispersas en otras leyes, según Decreto 135-99, de fecha 19 de agosto de 1999. Este Código consta de un Título Preliminar de quince normas, cuatro libros que son: *(i)* De la obligación Tributaria, *(ii)* De la Administración Tributaria y los Administrados, *(iii)* Procedimientos Tributarios, *(iv)* Infracciones, Sanciones y Delitos, también por supuesto contiene las normas transitorias y normas que rigen su modificaciones.[33]

1.6.6. Código Tributario Uruguayo

El poder ejecutivo, por iniciativa del Ministro de Hacienda, en el año 1957 designó una comisión de expertos, presidida por el profesor Ramón Valdés Costa , a la cual le fue encomendada la misión de elaborar el proyecto de código tributario.

En el año 1970, el profesor Ramón Valdés Costa y los doctores Juan Carlos Peirano, quien fuera por muchos años el Secretario General del ILADT y Rafael Novoa, elaboraron un anteproyecto que fue aprobado por la Comisión de Reforma Tributaria, el cual fue posteriormente reformado en el año 1971, cuando el doctor Roque García Mullín presentó una reforma del anteproyecto anterior, sólidamente estructurada y sistematizada, y que sirvió para dar nacimiento al Código Tributario Uruguayo sancionado el año 1974.[34]

Este Código abarcó sólo tributos nacionales, sin incluir las partes aduaneras y departamentales, salvo respecto de la aplicación de sus normas punitivas y jurisdiccionales a los tributos departamentales. En su contenido se incluyen los derechos y garantías constitucionales y, en materia de derecho tributario material, así como definiciones sobre: tributo, impuesto, tasa, contribución especial, obligación tributaria, sujeto activo, sujeto pasivo, contribuyente, hecho generador, entre otros.

---

[33] http://sistema.ciat.org/joomla/es/bdat/docures/codtri/lpe_02_codigo_tributario_peru.pdf

[34] VALDÉS COSTA, RAMÓN. Curso de Derecho Tributario. Depalma. Página 259.

Este Código también se basó en el Modelo OEA/BID, pues su propulsor fue justamente uno de los redactores del Modelo.

El Código Tributario vigente es el del la versión actualizada del 2 de marzo de 2010, la norma cuenta con varios capítulos referido a: *(i)* referida a las Normas Generales de Derecho Tributario, *(ii)* normas preliminares, *(iii)* el Derecho Tributario Material, *(iV)* Derecho Tributario Formal, Derecho Procesal Tributario, *(v)* Infraciones y Sanciones[35].

1.6.7. El Código Orgánico Tributario de Venezuela

El Código Tributario de Venezuela tiene rango de Ley Orgánica se promulgó por primera vez el 3 de agosto de 1982 con vigencia desde el 31 de enero de 1983 y luego sus sucesivas reformas del 11 de septiembre de 1992 vigente desde el 11 de diciembre del mismo año; y la del año 1994, vigente desde el 1° de julio de ese año hasta octubre de 2001, fecha en la que entró en vigencia la última reforma.

El Código Orgánico Tributario de Venezuela se inspiró en su primera promulgación en el Modelo OEA/BID, presidiendo la comisión redactora el Profesor José Andrés Octavio. Respecto del vigente Código del año 2001 mantiene la misma estructura con variaciones y actualizaciones principalmente dirigidas a darle mayores facultades a la Administración Tributaria, normas que algunas de ellas rompen el equilibrio en la relación jurídica tributaria.[36]

El Código Orgánico Tributario venezolano consta de siete títulos que son: *(i)* Disposiciones Preliminares; *(ii)* De la Obligacion Tributaria; *(iii)* De los Ilícitos Tributarios y Sanciones; *(iv)*. De la Administración Tributaria, *(v)* De La Revisión de los Actos

[35] DIVISION ESTUDIOS LEGISLATIVOS, Cámara de Senadores, República Oriental del Uruguay, Actualización Código Tributario de fecha 2 de marzo de 2010, consultado en fotocopia.

[36] Revise trabajo publicado por el autor en Estudio del Código Orgánico tributario, editado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario de 2001.

de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos; *(vi)* De los Procedimientos Judiciales, y *(vii)* Disposiciones Transitorias y Finales[37].

La última reforma del Código Orgánico Tributario de Venezuela consagra un conjunto de normas novedosas que no están en el Modelo OEA/BID, tales como la posibilidad de solicitar procedimientos amistosos previstos en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación, con independencia a los recursos administrativos o jurisdiccionales; la incorporación de la figura de los contratos relativos a la estabilidad jurídica de los tributos nacionales como fuente del Derecho Tributario, la incorporación del Arbitraje Tributario, como mecanismo alterno de solución de conflicto en esta rama del Derecho; la aplicación del domicilio electrónico; incorpora una nueva clasificación de los ilícitos tributarios en: ilícitos formales (relativos a incumplimiento de deberes formales); los ilícitos relativos a las especies fiscales gravadas; los ilícitos materiales (relativos a los ajustes de reparos, falta de pago tributos y de retenciones de impuesto) y los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad; también incorporó los procedimientos de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia, entre otras actualizaciones.

Esta reforma adoptó algunas normas del Modelo CIAT, aunque no del todo, entre ellas el aumento de las facultades de la Administración Tributaria, una ampliación de los supuestos de determinación presuntiva en el proceso de fiscalización, entre otras.

1.7. Conclusiones

La codificación de las normas tributarias tienen un valor innegable para la seguridad jurídica de los contribuyentes y de los estados, por cuanto regula los principios fundamentales que recogen las constituciones en materia tributaria, como por ejemplo el

[37] ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLÍVARIANA DE VENEZUELA. Gaceta Oficial N°.37.305 de fecha 17 de octubre de 2001. También puede consultarse en la web. www.seniat.gob.ve

Principio de Legalidad y la protección del Derecho a la defensa, al contemplar los efectos suspensorios de los actos administrativos en materia tributaria con la interposición de los recursos administrativos y las condiciones para que opere la suspensión de esos actos cuando son recurridos en fase jurisdiccional, las facultades y limitaciones de las administraciones tributarias, así como el régimen sancionatorio y las normas de procedimientos administrativos y jurisdiccionales. Disposiciones normativas estas, que deben contemplarse con absoluto equilibrio entre los derechos de las administraciones tributarias y los sujetos pasivos, que permita el resguardo con seguridad y certeza jurídica de la adecuada aplicación de los códigos y las normas sustantivas tributarias.

En este sentido, considero importante las conclusiones arriba citadas de las XX Jornadas del ILADT, en cuanto a que las reformas de los Códigos Tributarios mantengan la estructura del Modelo del OEA/BID, con las actualizaciones pertinentes, y en especial se tenga presente lo siguiente:

7.1. Las normas contenidas en los Códigos Tributarios deben ser lo suficientemente generales, pero claras, como para permitir su adaptación a las exigencias los estados modernos, que ofrezcan permanencia, seguridad y certeza jurídica, en especial que ofrezcan coherencia con la estructura estatal y con las normas jurídicas de orden constitucional, y que respondan a aspectos generales cuyo mantenimiento se considere indispensable para asegurar la unidad del ordenamiento jurídico nacional.

7.2. Que los Códigos Tributarios unifiquen su desarrollo, alcance y aplicación a todos los niveles de gobierno, es decir a los tributos nacionales, estadales o provinciales y municipales; así como a las contribuciones parafiscales; con lo cual se garantice la adecuada aplicación de los principios y garantías de los contribuyentes, e igualmente regulen para todos los tributos las normas adjetivas y los ilícitos tributarios y las sanciones.

7.3. Los sistemas tributarios de cada país deben responder a sus características propias, tanto desde el punto de vista económico- social, como jurídico, por lo tanto las soluciones de otros

países aun las de aquellos que cuentan con doctrina, legislación y técnica administrativa más evolucionadas, no pueden ser adoptadas sin una necesaria tarea previa de ajuste y armonización. En este sentido, reiteramos que consideramos y compartimos la doctrina del ILADT que marcó las recomendaciones de las XX Jornadas, en que debe mantenerse la estructura del Modelo OEA/BID con las adaptaciones y actualizaciones, así como mantener su espíritu, propósito y razón de unificación de normas que regulen la relación jurídica-tributaria.

7.4. Debe mantenerse lo fundamental de la codificación tributaria, en primer término, consagrar los principios jurídicos aplicables a las relaciones entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, armonizando la eficacia administrativa con las garantías individuales consagradas en las respectivas constituciones.

7.5. La obtención de un equilibrio adecuado entre ambas partes de la relación jurídico tributaria, es un problema de difícil solución, pero a juicio del autor, este problema se resuelve con un adecuado desarrollo y aplicación de los principios fundamentales de la legalidad, igualdad, equidad, y la jurisdiccionalidad; es decir, que la Administración Tributaria y los sujetos pasivos están sometidos por igual y en igualdad de condiciones a la ley y a la jurisdicción.

7.6. Los principios vinculados a la teoría clásica de la división de poderes, así como de un Estado de Derecho y de las garantías de los Derechos Humanos e individuales de los contribuyentes, constituyen la base fundamental del desarrollo de la codificación del Derecho Tributario y debe mantenerse en todas las actualizaciones o modificaciones de los instrumentos normativos que unifiquen estas normas.

7.7. La codificación tributaria debe consagrar soluciones concretas en los problemas de dispersión o disgregación de normas. En este sentido, la mayoría de los códigos tributarios de Latinoamérica cumplen una finalidad de sistematización, es por ello que en él se encuentran las definiciones de los tributos; así como

en materia administrativa debe contemplarse el concepto de "determinación", las facultades y límites de las administraciones tributarias, la eliminación del solve et repete o pago previo; la materia procesal, la creación de órganos jurisdiccionales especializados; así como la caracterización de las infracciones y las sanciones desde el punto de vista de sus elementos constitutivos y de su naturaleza jurídica, entre otras normas de vital importancia que rigen en los estados modernos en materia tributaria. Todas estas soluciones tienen que armonizarse entre sí y en su conjunto deben asegurar la obtención del equilibrio entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Nathalie Rodríguez París*

El ámbito de Aplicación de la Ley hace referencia a la delimitación de la validez de las leyes, es decir, determina cuando, en qué lugar y a quienes se aplica.

Desde el punto de vista didáctico son múltiples las clasificaciones que existen para estudiar el ámbito de aplicación de las leyes, desde las que lo clasifican de acuerdo al ámbito espacial, temporal, personal y material, hasta las que realizan dicha clasificación desde el punto de vista de la materia (ámbito objetivo de aplicación) que regulan y de los sujetos a quienes resultan aplicables (ámbito subjetivo de aplicación).

Estudiaremos el ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario (en lo adelante el COT) bajo esta última perspectiva y clasificación.

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (2001), Especialista en Derecho Financiero en la misma Casa de Estudios (2006), miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Asociada de la Firma de abogados Hoet, Peláez, Castillo & Duque Abogados.

2.1. Ámbito de aplicación objetivo

El artículo 1 del COT establece y determina cuál es el ámbito de aplicación objetivo de dicho texto normativo en los siguientes términos:

"Artículo 1

Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos.

Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las Leyes dictadas en su ejecución.

Para los tributos y sus accesorios determinados por Administraciones Tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo.

Parágrafo Único: Los procedimientos amistosos previstos en los tratados para evitar la doble tributación son optativos, y podrán ser solicitados por el interesado con independencia de los recursos administrativos y judiciales previstos en este Código."

2.1.1. Aplicación directa a los tributos nacionales:

La norma supra transcrita establece que las disposiciones del COT son de aplicación absoluta y directa a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas que deriven de esos tributos, es decir, a los tributos creados por el Poder Público Nacional en ejercicio de la potestad conferida en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución Nacional (tributos nacionales) y a las relaciones jurídicas que surjan respecto de los mismos.

Por su parte, el artículo 12 del COT dispone que "están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1."

El COT no contiene disposición alguna en la que se defina tributo, derivando su concepto de la clasificación enumerada en el artículo 12 antes citado.

Lamentablemente, el legislador nacional no aceptó la propuesta del proyectista del COT de 1982, ni la de los de su reforma en 1992, relativa a la inclusión de las definiciones de los distintos tipos de tributos contenidas en el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina, lo cual, sin lugar a dudas y, especialmente, en los actuales momentos en los que ha proliferado, en el régimen fiscal venezolano, la creación de gran cantidad de contribuciones y aportes en leyes cuyo contenido no es exclusivamente tributario, habría contribuido a establecer y delimitar con mayor claridad la naturaleza de estos tipos de tributos y, en consecuencia, la aplicación del COT a los mismos, lo que sin duda, daría mayor seguridad jurídica al contribuyente y evitaría que se produjeran interpretaciones incongruentes de parte de nuestros tribunales al tener que definir la naturaleza tributaria de algunas de estas exacciones.[38]

[38] Ese es el caso, precisamente, del aporte previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, cuya naturaleza tributaria fue objeto de múltiples disquisiciones hasta ser definitivamente aclarado el punto en la Decisión N° 01557 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 19 de septiembre de 2007, en la que dicho tribunal califica

No obstante, consideramos que las disposiciones contenidas en el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina, tanto por el valor técnico que detentan como por constituir un antecedente de la codificación tributaria venezolana, pueden aplicarse para interpretar la legislación tributaria venezolana, por lo que, las definiciones de tributos y sus distintos tipos, contenidas en el Modelo pueden aplicarse para interpretar cualquier norma que establezca algún tipo de exacción, justamente para precisar si constituyen obligaciones tributarias.

Por lo que respecta a los tributos aduaneros, aun cuando se trata de tributos creados por Poder Público Nacional, la aplicación del COT, en ese caso, es absoluta y directa exclusivamente, "*...en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código...*"; siendo de aplicación supletoria para el resto de las materias aduaneras.

Dicha excepción, tal como lo expresa José Andrés Octavio en su obra Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario, "obedece a la especial naturaleza de los tributos de importación, exportación y conexos, en los cuales están presentes importantes intereses del país, distintos a la finalidad fiscal, como la salud, la seguridad y el comercio internacional."[39]

La materia aduanera reviste una especial relevancia para el Estado, ya que ella compromete el interés público en materias que exceden los fines tributarios, razones que justifican que el COT sea de aplicación supletoria en aquellas materias que, dentro del ámbito aduanero, comporten intereses o fines que excedan del campo estrictamente tributario, como ocurre, por ejemplo, en materia sancionatoria.

---

de contribución parafiscal el aporte en referencia. Por el contrario, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su decisión dictada el 28 de noviembre de 2011, declara el carácter no tributario del aporte previsto en el Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda (FAOV).

[39] OCTAVIO, JOSÉ ANDRÉS. Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario. Colección Textos Legislativos N° 17. Editorial Jurídica Venezolana. Pág. 79.

En efecto, las normas previstas en el COT, que regulan las infracciones, ilícitos y sanciones, son únicamente aplicables a las infracciones o ilícitos aduaneros que no se encuentren tipificados en la Ley Orgánica de Aduanas. Así sucede, por ejemplo, con el delito de contrabando, que se encuentra tipificado y sancionado, conforme a las disposiciones de la Ley Orgánica de Aduanas y no le son aplicables las disposiciones del COT.

2.1.2. Aplicación Supletoria a los Tributos Estadales y Municipales

Por lo que respecta a los Tributos creados por los Estados y los Municipios, de conformidad con las potestades conferidas a estos en el numeral 7 del artículo 164, 168 y 179 de la Constitución Nacional, respectivamente, el artículo 1 del COT dispone, que el referido texto normativo es aplicable a dichos tributos, sólo en forma supletoria, haciendo expresa salvedad de que la potestad tributaria de esos entes político territoriales para la creación, modificación, supresión o recaudación de tributos, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le sean otorgadas, de conformidad con la Constitución y demás leyes.

El tema de la aplicación del COT a los tributos Estadales y Municipales ha sido objeto de múltiples controversias cada vez que se discute una reforma. Efectivamente, al revisar, de manera retrospectiva la historia de la codificación en materia tributaria, uno de las grandes discusiones que se plantea, más como bandera política y como un punto de honor, que con un fundamento jurídico sólido, es la generada con ocasión de la aplicación directa y plena del COT a los tributos Estadales y Municipales.

Para parte de la doctrina patria, la aplicación directa del COT a la tributación estadal y municipal supone la uniformidad y sistematización del orden tributario local y su integración al ordenamiento jurídico tributario nacional. En efecto, para quienes sostenemos esta posición, el COT viene a ser una Ley de Bases

cuya finalidad no es otra que integrar sistemáticamente en un texto normativo los principios tributarios que rigen e informan el sistema tributario venezolano y dentro de este, el sistema tributario municipal y estadal.

Una noción de autonomía mal entendida, que se basa simplemente en afirmar dogmáticamente, que la aplicación directa del COT a los tributos estadales y municipales supone una violación a la autonomía constitucional de los Estados y Municipios, ha sido el obstáculo y fundamento para desdeñar de la aplicación plena del COT a los tributos creados por esas entidades político territoriales.

Ya en la exposición de motivos, del primer COT que entró en vigencia en enero de 1983, la Comisión Redactora señaló que la aplicación del Código no era extensible a los tributos de los Estados y los Municipios en aras de respetar la autonomía constitucionalmente consagrada de tales entidades.

Con ocasión de la reforma del Código de 1992, la discusión vuelve a presentarse puesto que, en esa ocasión, el proyecto presentado al Congreso para su discusión contemplaba la aplicación plena y directa del código a los tributos estadales y municipales. En este sentido, la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Reforma al fundamentar la modificación del artículo 1 en lo que respecta a la aplicación plena del COT a los tributos estadales y municipales señaló lo siguiente:

> *"En la Exposición de Motivos del proyecto de Código Tributario, presentada al ejecutivo Nacional por la Comisión redactora en octubre de 1987, se justificó la aplicación meramente supletoria del Código a los tributos de los Estados y Municipios, en base a la autonomía constitucional de esas entidades. Pensamos hoy, no obstante, que esa autonomía queda suficientemente preservada cuando las leyes estadales y las ordenanzas municipales se mantienen como los únicos instrumentos jurídicos idóneos para crear, modificar y suprimir tributos, con todos los elementos intrínsecos de los mismo, en ejercicio de las potestades que*

la Constitución les atribuye, o que les sean transferidas conforme lo previsto en la propia Carta Fundamental, así como las de administración, lo cual incluye las funciones de liquidación, recaudación, fiscalización e inversión de los recursos que ellos obtengan.

Las materias que el Código se reserva privativamente no afectan las referidas autonomías, pues son normas de carácter general y procedimental, tal como pueden ser las de la legislación civil y penal, tanto substantiva, como adjetiva, aplicables en todo el ámbito nacional.

En este sentido, la reforma que aquí se propone es coincidente con la orientación que llevan muchas de las disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Municipal en la cual incluso se remite al Código Orgánico Tributario en importantes materias relativas a la tributación."

Sin embargo, dicho punto de la reforma no tuvo aceptación en el seno del Congreso y las opiniones en contra, fundamentadas en una mal entendida noción de la autonomía municipal, que sostenían que la aplicación directa del COT suponía la violación de la autonomía de los Estados y los Municipios, prevaleció manteniéndose la aplicación supletoria de dicha norma a los tributos estadales y municipales, situación que se repite, tanto en la reforma del Código de 1994 y de 2001.

Esa posición es asumida por un importante y reconocido sector de la doctrina nacional que sostienen que la autonomía Municipal comprende la competencia para regular todo aquello relacionado con la creación y gestión de los tributos que le competen, desde los elementos esenciales de la obligación tributaria, hasta la regulación de los procedimientos administrativos y la creación del régimen sancionador correspondiente.

En ese sentido se ha pronunciado el Dr. Humberto D'Ascoli Centeno al sostener que *"cuando el poder nacional, bajo el pretexto de que la regulación de los procedimientos es materia que la ha sido atribuida, pretende a través del Código Orgánico Tributario, normar*

los procedimientos administrativos resultado del poder tributario originario reconocido al Municipio, incurrirá en franca violación a los preceptos constitucionales, por invadir competencias que son propias del ejercicio de las potestades tributarias reconocidas a esa entidad territorial local".[40]

Por su parte la jurisprudencia, tanto de los tribunales de instancia, como del Tribunal Supremo de Justicia, mayoritariamente, ha sostenido y ratificado la aplicación supletoria del COT al ámbito de la tributación Municipal y Estadal.

En efecto, tanto los tribunales de instancia como nuestro máximo tribunal han reiterado y ratificado que las disposiciones del COT se aplican de manera supletoria a los tributos estadales y municipales, es decir, que los preceptos del COT son aplicables al ámbito tributario municipal y estadal, exclusivamente en aquellos casos no previstos o establecidos en las normas que crean y regulan las obligaciones tributarias que competen a los municipios y a los estados.

No obstante lo antes señalado, nos permitimos hacer especial mención a la decisión emanada de del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario en fecha 29 de Octubre de 2001, Caso García Tuñón, C.A., en la que dicho tribunal se pronuncia sobre la aplicación supletoria del COT a los tributos municipales en los siguientes términos:

> *"Si bien es cierto que los Municipios pueden dictar su propia legislación tributaria y sólo a falta de esa legislación expresa, se aplican las normas del Código Orgánico Tributario y las de las demás leyes que sean compatibles por la materia, tal supletoriedad es relativa, pues hay que distinguir entre aquellas normas que desarrollan principios básicos y granarías de la Constitución Nacional, y las que simplemente tienden a unificar las vías de actuación*

[40] D'ASCOLI CENTENO, HUMBERTO. La aplicabilidad de las normas, previstas en el Código Orgánico Tributario, a la tributación municipal. Revista de Derecho Tributario Nº 65. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Pág. 18.

de la Administración Tributaria y de los particulares en la relación impositiva.

En efecto, es indiscutible que los Municipios pueden legislar en el derecho sustantivo y en el derecho adjetivo que regula sus propias actuaciones en sede administrativa, pero no se podría admitir bajo ningún concepto que en la legislación municipal se obviaran y pretermitieran los principios constitucionales expresamente garantizados por el citado Código, que contiene una serie de disposiciones que hacen efectivos varios de estos derechos, al establecer un verdadero estatuto del contribuyente, que tiene que ser respetado en todas las actuaciones administrativas de naturaleza tributaria, cualquiera que sea el órgano o ente político territorial que las cumpla."

El contenido de la supra citada decisión, confirma la posición que sostenemos, pues consideramos, que la aplicación directa y plena del COT a los tributos estadales y municipales, lejos de menoscabar o violar la autonomía municipal, en nada la afecta la autonomía en ninguna de sus manifestaciones, sino que, por el contrario, por ser el COT la norma tributaria de carácter orgánico, que sistematiza y unifica los principios, elementos, definiciones y procedimientos que informan el sistema tributario, su aplicación en el ámbito tributario estadal y municipal realizaría una loable labor armonizadora que brindaría una mayor seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como a los propios Estados y Municipios en el ejercicio de sus potestades tributarias.

En efecto, tal como lo expresa Adriana Vigilanza García, en el Código *"no existe ni una sola limitación al ejercicio del poder tributario por parte de los Municipios (o de los Estados), al menos en lo que es el contenido fundamental de ese poder, a saber, la definición de hechos generadores o de supuestos de exención, exoneración o no sujeción , o la fijación de las alícuotas de los tributos."*[41]

[41] VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. La Federación Descentralizada. Los Angeles Editores, C.A. Pág. 311.

En el mismo sentido se ha pronunciado Humberto Romero Muci quien sostiene que *"no existe obstáculo constitucional para que el Código Orgánico Tributario se aplique directamente a la regulación de todos los aspectos sobre la gestión de los tributos municipales y el control administrativo de los actos implicados en tales actividades de ejecución de la Ley Tributaria Sustantiva Municipal. Por los momentos, el Código Orgánico Tributario prescribe un alcance puramente supletorio a este respecto. Una futura reforma en ese sentido, sería perfectamente ajustada a la Constitución, sin riesgo de quebrantar la autonomía tributaria del municipio."*[42]

Coincidimos plenamente con los criterios jurídicos supra transcritos, por cuanto como señalamos previamente, consideramos que el COT es una norma integradora, unificadora y armonizadora que desarrolla los principios y garantías constitucionales que informan el sistema tributario, por lo que la aplicación directa del mismo en el ámbito tributario estadal y municipal, lejos de menoscabar o vulnerar la autonomía de tales entes político territoriales supone la ejecución de la competencia conferida al Poder Público Nacional en el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución Nacional.

Efectivamente, el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución Nacional dispone que es competencia del Poder Público Nacional "la legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, para definir principios, parámetros y limitaciones especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial."

En este orden de ideas, consideramos que una eventual futura reforma del COT debería comprender la aplicación directa de dicha normativa en el ámbito tributario municipal y estadal, justamente para adecuarse al marco constitucional venezolano.

---

[42] ROMERO MUCI, HUMBERTO. Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local. Tomo I. Editorial Jurídica Venezolana. Pág. LXXXIX.

2.2. Ámbito de aplicación subjetivo

El ámbito de aplicación subjetivo del COT deriva del surgimiento de la obligación tributaria. Así, dispone el artículo 13 del COT que *"la obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley"*.

Es importante precisar que las relaciones jurídicas derivadas del nacimiento de la obligación tributaria no se circunscriben a las que deriven de la obligación material (pago), sino que comprenden todas aquellas que deriven o surjan con ocasión de todas obligaciones que surjan en cabeza de los contribuyentes y/o responsables, es decir, del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El artículo 18 del COT señala que el sujeto activo será el ente acreedor del tributo, es decir, las distintas entidades político-territoriales que ejercen sus potestades tributaras (i.e. la República, los Estados y los Municipios). Por su parte, el artículo 19 *eiusdem* dispone que "es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable."

2.3. Conclusiones

Las normas del COT son aplicables de manera directa a los tributos nacionales.

Por lo que respecta a los tributos aduaneros las normas del COT son aplicables de manera directa exclusivamente, "*...en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código...*"; siendo de aplicación supletoria para el resto de las materias aduaneras.

Por considerar que la aplicación directa del COT en el ámbito tributario municipal y estadal, supone una violación a la autonomía tributaria de dichos entes político territoriales, el legislador

nacional estableció que las disposiciones del COT son aplicables de manera supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial.

En nuestra opinión, la aplicación directa del COT a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial, lejos de constituir una violación a la autonomía municipal, cumpliría una labor de sistematización y armonización, por tratarse el COT de un verdadero estatuto del contribuyente que desarrolla los principios constitucionales que informan el sistema tributario venezolano, dentro del que se inserta la tributación municipal y estadal.

En el plano subjetivo, el COT es aplicable a todas las relaciones jurídicas derivadas de los tributos a los cuales este es aplicable.

3. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA

Burt Hevia*

3.1. Resumen

La norma tributaria es una pequeña parte de la realidad social normativizada. Posee todas las características de las normas pertenecientes a otras ramas jurídicas. Como tal, la eficacia de la norma tributaria como mandato que ordena, prohíbe, define, organiza, estructura, necesita de un proceso lógico de interpretación que indague en su sentido y significado para luego ser aplicada en la solución de un caso concreto. En el proceso de interpretación del sentido y significado de la norma tributaria,

* Abogado egresado de la Universidad de los Andes, Año 2005. Mención Summa Cum Laude. Licenciado en Contaduría Pública, egresado de la Universidad de los Andes, Año 2006. Mención Cum Laude. Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (Tesis pendiente). Abogado del Departamento Tributario del Despacho D´Empaire Reyna Abogados. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

el intérprete guía su accionar valiéndose de las herramientas que le brindan el método literal o gramatical, el lógico, el histórico, el sistemático y la interpretación según la realidad económica. Como el hecho imponible, es un hecho económico juridificado por voluntad del legislador, la interpretación según la realidad económica es el proceso hermenéutico que consideramos razonablemente más objetivo. Este proceso implica estudio, investigación y razonamiento de los hechos económicos y de la realidad práctica de donde nace y en donde va a ser aplicada la norma tributaria. El Código Orgánico Tributario permite que cualquiera de los métodos admitidos para la interpretación del derecho sea aplicado en la interpretación de las normas jurídica con contenido tributario[43]. Finalmente, la Administración Tributaria como operador de las normas tributarias, está facultada para desechar o desconocer de manera excepcional aquellos negocios jurídicos realizados por el contribuyente que carezcan de sustrato económico u objetivos comerciales, siempre que ello sea contundentemente probado.

2.2. Desarrollo.

2.2.1. Interpretación de las normas jurídicas

Por perfectas que supongamos sean las normas jurídicas, es imposible que de un modo decisivo y terminante tales prescripciones normativas comprendan la solución a todos los casos que (i) la variedad y complejidad de las transacciones entre los hombres, y (ii) la multiplicidad y extensión de sus intereses, promueven a cada momento. Circunscritas a establecer ordenes, prohibiciones, principios, definiciones, permisos, consecuencias aplicables a la mayor parte de los casos, las normas jurídicas por si solas no pueden descender a la solución de los casos, -algunos de compleja solución-, sin pasar por un proceso lógico de interpretación.

[43] Preferimos hablar de "norma jurídica con contenido tributario" en lugar de "norma tributaria" o "ley tributaria" a los fines de abarcar tanto las normas contenida en las leyes especiales de cada uno de los tributos, como a las normas de otras ramas jurídicas distintas al derecho tributario que regulan algún tipo impositivo.

En tal sentido, a la par del desarrollo de las normas jurídicas es necesaria la existencia de un proceso intelectual dirigido a la precisión de su significado. Este proceso es la interpretación jurídica que mediante reglas, métodos y deducciones lógicas alivia la incertidumbre en el contenido de los textos legales y por tanto en la solución de los conflictos intersubjetivos de intereses que dan lugar a los procesos judiciales y administrativos. Asimismo, la interpretación de las normas jurídicas por los operadores del derecho coadyuva en el establecimiento de una práctica constante o una doctrina científica que aclara lo dudoso de las normas jurídicas de rango constitucional, legal y sublegal, suple los conceptos omitidos y a la vista de los jueces y los abogados litigantes forma un depósito de conocimientos que ilustra su aplicación.

Ahora bien, luego de este proemio introductorio sobre la pertinencia de la interpretación jurídica en el trabajo del operador jurídico y la eficacia del derecho y antes de adentrarnos en el estudio del concepto de norma jurídica, los métodos de interpretación del derecho, la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario y la interpretación según la realidad económica, vale la pena preguntarnos: *¿Qué es interpretar?*.

Para Lino Rodríguez Arias-Bustamante[44], "Interpretar significa, conforme su etimología, mediación, modo de transmitir o hacer conocer el pensamiento entre dos seres. Se llama *intérprete,* al que traduce y asimila nuestras expresiones para comunicárselas a otros. Por eso la interpretación, es la subjetivación de una norma objetiva de la Ley. Tomada en sentido *amplio* es la tarea de averiguar lo que tiene valor normativo; y en un sentido *estricto,* es determinar por los signos externos el mandato contenido en las normas."

Ahora bien, guardando consistencia metodológica en el análisis conceptual del tema, es pertinente plantear una nueva pregunta: *¿Qué es una norma jurídica?*

[44] RODRIGUEZ ARIAS-BUSTAMANTE, Lino. ***Ciencia y Filosofía del Derecho. (Filosofía, Derecho y Revolución)***. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa- América, 1961, página 621.

Una norma jurídica es un mandato, una orden. Como tal, prescribe en la persona jurídica de tipo individual o colectivo, la realización de una determinada conducta. El incumplimiento de la conducta predeterminada activa su carácter coactivo. La coactividad de la norma jurídica la distingue de otros tipos de normas como la norma moral o la norma religiosa. La diferencia deviene de la posibilidad de ejecutar las consecuencias de su incumplimiento de manera obligatoria por un órgano institucionalizado representativo de la voluntad social (Estado). En este sentido, existen los tribunales para sustanciar los conflictos que surgen entre los particulares por el desacatamiento del orden jurídico y las cárceles para ejecutar la sanción (pena) que decida imponer el órgano jurisdiccional en casos de delitos graves contra la persona humana[45]. Como claramente afirma Ihering[46]: "El criterio de todas las normas jurídicas es su realización por vía de coacción ejercida por la autoridad pública, cuya es la misión, sea que una autoridad superior obligue a la inferior, que está por si misma sujeta a obligar, sea que el juez o la autoridad administrativa obligue a la persona privada, sea que, como en la monarquía, sólo el soberano obligue sin ser él obligado. Desde este punto de vista, el Derecho entero aparece como el sistema de la coacción realizada por el Estado, el mecanismo de aquella organizado y puesto en movimiento por el poder público."

Podemos afirmar entonces que, la interpretación jurídica no es otra cosa que precisar el significado de lo que la norma

[45] En palabras de KAUFFMAN, Arthur "uno de los conceptos jurídicos más fundamentales es el de *norma jurídica* (precepto jurídico, regla jurídica). a) Una norma jurídica *completa o independiente* está compuesta de supuesto de hecho, consecuencia jurídica y subsunción de la consecuencia jurídica bajo el supuesto de hecho (disposición de validez). La norma jurídica no es un juicio asertórico, ella no dice qué es o qué no es (por ejemplo, que el asesino debe ser castigado). En resumen: S (supuesto de hecho) - (implica) C (consecuencia jurídica); o para cada caso de S es válido C". KAUFFMAN, Arthur. ***Filosofía del Derecho***. Traducción al español de Luis Villar Borda y Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, página 206.

[46] VON IHERING, Rudolf. ***El Fin en el Derecho***. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, S.R.L., 1960, página, 166.

jurídica dispone. Más aun, la interpretación jurídica supone indagar en el sentido y significado de las manifestaciones de voluntad del legislador contenidas en las normas abstractas de aplicación general sean tales manifestaciones, ordenes, prohibiciones, permisos o definiciones.

Como indica Emilio Betti[47] "la interpretación que interesa al Derecho es una actividad dirigida a reconocer y reconstruir el significado que ha de atribuirse a formas representativas, en la órbita del orden jurídico, que son fuentes de valoraciones jurídicas, o que constituyen el objeto de semejantes valoraciones. Fuentes de valoración jurídica son normas jurídicas o preceptos a aquellas subordinados, puestos en vigor en virtud de una determinada competencia normativa. Objeto de valoraciones jurídicas pueden ser declaraciones o comportamientos que se desarrollan en el círculo social disciplinado por el Derecho, en cuanto tengan relevancia jurídica según las normas y los preceptos en aquel contenidos y que tengan a su vez contenido y carácter preceptivo, como destinados a determinar una ulterior línea de conducta".

Así las cosas, el proceso intelectual de interpretación jurídica se vale de (i) un objeto conocido que debe ser interpretado (la norma jurídica) la cual determina su ámbito objetivo, y (ii) un sujeto intérprete (ámbito subjetivo), tanto en el proceso de indagación del significado, como en el proceso de aplicación del mandato. Ciertamente, cualquier tipo de normas jurídica puede ser interpretada aun cuando resalte por la claridad y precisión en su texto. Inclusive las normas jurídicas que sólo establecen definiciones de conceptos, cuantifican sanciones, desarrollen la estructura organizacional de entes gubernamentales, pueden ser objeto de interpretación. Al respecto, Francisco Delgado[48] ha puesto de relieve que: "En verdad, cualquier clase de normas es susceptible de

[47] BETTI, Emilio. ***Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos***. Traducción de José Luis de los Mozos. (2da ed). Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1971, página 95.

[48] DELGADO, Francisco. ***Introducción al Análisis Jurídico***. Caracas: Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Escuela de Derecho, 2005, página 89.

plantear dudas relativas a su significado, pero puesto que a cada tipo se asocian problemas específicos vinculados con su propia naturaleza, es recomendable tomar con precaución las conclusiones de la teoría cuando se procura dar respuesta a problemas derivados de normas cuyo origen no es la actividad legislativa.../... Otra precisión necesaria es que no son sólo las normas en sentido estricto lo que interpretamos sino cualquier tipo de proposición jurídica, constituya o no una norma completa. La disposición en la que sólo se define algún concepto es capaz de originar, cuando intentamos comprenderla, tantos problemas como la que impone un deber o establece un procedimiento."

Por su parte, el sujeto titular de la razón para comprender el método en el proceso de interpretación jurídica determina el ámbito subjetivo en la apreciación y aplicación del significado de las prescripciones jurídicas a los casos concretos. El sujeto intérprete puede ser cualquier operador jurídico (abogados litigantes, magistrados, jueces, fiscales del Ministerio del Público) o los mismos particulares en la interpretación y aplicación de las cláusulas de los negocios jurídicos que celebran para otorgarle certeza jurídica y límites normativos a sus relaciones contractuales. En palabras de Francisco Delgado[49]: "Cualquier sujeto puede interpretar un texto jurídico pero no todas las interpretaciones tienen igual valor; en cada ordenamiento existen órganos encargados de establecer de manera oficial el significado del derecho. Quienes celebran un contrato podrían llegar a darle, a alguna cláusula del mismo, sentidos opuestos y que conducen a consecuencias diferentes; si no son capaces de resolver por sí solos el conflicto y el asunto llega al conocimiento de un tribunal, será éste quien fije el alcance de la cláusula discutida; la que lleve a cabo el juez será la interpretación oficial y válida. Además de la obvia posibilidad de que los sujetos particulares le den interpretaciones diversas a una misma norma, puede ocurrir que sean los propios órganos judiciales o administrativos lo que difieran con respecto al sentido que cabe atribuirle y alguna cláusula o disposición."

[49] DELGADO, Francisco. Ob. Cit. Página 91.

De tal manera, la interpretación jurídica no es un proceso totalmente objetivo; depende, en gran medida, de los valores, intereses personales, ideologías imperantes en la realidad social. Es común que el intérprete enmarque el proceso cognoscitivo de búsqueda del significado de una norma jurídica dentro de sus propios intereses, circunstancias, ideologías y hasta creencias religiosas.

La racionalidad de la tarea de interpretar una norma jurídica para ser aplicada en la solución de un caso concreto, parte de entender que tal prescripción es una parte minúscula de realidad social normativizada. Potenciar este análisis en el proceso interpretativo del derecho deviene en mayor rigor y objetividad de sus resultados. De esta manera, el intérprete en el proceso interpretativo no se verá compelido a la aprehensión cognoscitiva de entidades metafísicas como la voluntad del legislador, ideologías, valores, preferencias personales o alguna creencia religiosa.

De allí que el proceso de interpretación que consideramos razonablemente más objetivo es la interpretación jurídica según la realidad económica. Este proceso implica estudio, investigación y razonamiento de los hechos económicos y la realidad práctica de donde nace y en donde va a ser aplicada la norma tributaria. Esta asunción metodológica libera, en parte, la labor hermenéutica de cánones abstractos y subjetivos que pudieran justificar cualquier resultado interpretativo, incluso contrarios a los postulados fundamentales del orden jurídico tributario como la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.

No obstante, la interpretación que hagamos de la norma jurídica no es definitiva, también es cambiante. La racionalidad del resultado de la interpretación de una norma está determinada por la aceptación de los límites que impone la realidad social y el propio ordenamiento jurídico al que pertenece. Como magistralmente precisa Francisco Delgado[50] al explicar la teoría que postula el sentido objetivo de la ley: "el significado no es una entidad fija sino algo susceptible de modificación conforme a las

[50] Ibid. Página 102.

variaciones de: a) la realidad que la norma regula; b) la conciencia valorativa general; c) la ciencia y el lenguaje jurídico; y d) el sistema normativo en su conjunto.".

3.2.2. Interpretación de la norma jurídica con contenido tributario.

El quehacer práctico del operador de la norma jurídica con contenido tributario, permanentemente se limita a su interpretación y aplicación para la solución de casos concretos. En esta tarea se vale del manejo del significado del lenguaje, el análisis de la finalidad de las normas, de la realidad económica y social en que fue dictada y está siendo o deber ser aplicada, de la voluntad del legislador y de las normas pertenecientes a otras ramas jurídicas. Es decir, el operador desarrolla a diario la tarea de precisar el significado de las normas jurídicas con contenido tributario valiéndose de métodos de interpretación, consciente de la abstracción y mutabilidad de los conceptos a los cuales se va a enfrentar. Pero la tarea no termina aquí. Habiendo precisado el significado de la norma tributaria, el operador jurídico debe realizar una nueva actividad intelectual consistente en la subsunción del caso que tiene en sus manos al significado que ha precisado de la norma jurídica.

En esto consiste la laboriosa tarea de interpretar la norma jurídica con contenido tributario. Adelantándonos un poco al contenido de páginas posteriores pero sin pretender fundar algún determinismo absoluto, opinamos que el proceso intelectual de interpretación de la norma tributaria es en gran parte el manejo (i) del lenguaje y de los conceptos incorporados en los textos legales (contexto teorético)[51], y (ii) de la realidad social y económica de

[51] Sobre la trascendencia del lenguaje en la construcción del hombre y del derecho se expresa magistralmente, KAUFFMAN Arthur al indicar lo siguiente: "Que el derecho se sirve del lenguaje es una frase banal. No es banal, por el contrario, la frase según la cual *el derecho se produce a través del lenguaje*. ¿Qué sucede con esta oración, cómo se fundamenta? Pongamos de presente, ante todo, las funciones más importantes del idioma. *Semánticamente* el lenguaje sirve para la *designación* de objetos y para la representación de circunstancias.

donde parten los supuestos delimitados normativamente (contexto práctico). Por este camino, la interpretación de las normas tributarias no se corresponde sólo con el análisis lingüístico sino también abarca el análisis de la realidad de los actos, hechos y negocios que hacen posible el lenguaje[52]. En el marco de estas

Prácticamente considerado, el lenguaje sirve para la comunicación entre los hombres. En este último sentido, podemos distinguir la función de comunicación y de comprensión *(información),* la función social *(generación de comunidad)* y la *función operativa,* la cual permite pensar y calcular con ayuda del lenguaje; a esto pertenece también la *función retentiva* con su significado para la memoria.

Ninguna función especial, sino lo esencial del lenguaje, en su totalidad, constituye su dignidad personal: el lenguaje es la *expresión misma de la persona,* es el origen del espíritu humano y de su personalidad; sólo a partir del poder hablar comienza el hombre, en sentido propio y profundo, a ser hombre: a apropiarse de sí mismo y de su mundo, lo que no quiere decir, por supuesto, que el ser vivo sea digno de protección jurídica tan sólo a partir de este punto y no ya a partir de su potencialidad para ser persona. Precisamente por este motivo el *cogito ergo sum* de Descartes no es apropiado como punto de partida para el descubrimiento del mundo exterior. Punto de partida para el hombre que se busca a sí mismo y al mundo -"su mundo"- es el lenguaje. "En principio fue el verbo". El lenguaje es lo *humanun* por antonomasia.

De ahí se explica que haya caracterizado al lenguaje precisamente como *constituyente de la realidad.* A través del medio del lenguaje se apodera el hombre del mundo y se apodera de su prójimo, a través del lenguaje ejerce poder, y cuando esto sucede en "forma que contradice la naturaleza", con el fin de "encubrir los pensamientos" en lugar de compartirlos, cuando debe comunicar sólo una sugestión calculada de antemano, cuando a través de la regulación del lenguaje o de la censura de las noticias se "manipula la opinión", entonces el lenguaje se torna en un vulgar "proxeneta del poder". Pero, por sobre todo, el hombre a través del lenguaje se apodera también de sí mismo, se construye "su mundo", y de la misma manera que ningún hombre habla y piensa el mismo lenguaje, ninguno tiene el mismo mundo exactamente que otro. A través del lenguaje, dice Oksaar, el hombre se construye su concepción de la realidad que lo rodea, y cita de paso una frase muy atinada de Karl Kraus: "El mundo se filtra a través del tamiz de las palabras". En el mismo sentido se ha hablado del "mundo devenido a partir de la palabra" *(Geimortetsein der Welt)*". KAUFFMAN, Arthur. Ob. Cit. Página 226.

[52] Esta postura se aparta de las corrientes doctrinarias que apuestan a la filosofía analítica, quienes además ven en el derecho un conjunto cerrado de enunciados para los cuales, en su interpretación, el operador jurídico debe limitarse a la aplicación de las reglas de la lógica teórica. Como bien expresa MARINA citado por BASTIDA, Xacobe: "El análisis lingüístico padece un

premisas introductorias, adentrémonos en el estudio de la naturaleza de la norma jurídica con contenido tributario para luego aproximarnos al estudio de los métodos admitidos en derecho para la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario y la interpretación según la realidad económica.

Desde un punto de vista sistémico, la función normativa esencial de la norma jurídica con contenido tributario es imponer al ciudadano la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales. Este mandato está limitado materialmente por los principios constitucionales de la tributación los cuales deben presidir a cualquier análisis factico tendiente a la construcción de una ley tributaria o a la inclusión de un tipo impositivo en el orden jurídico tributario[53].

---

raro tipo de parálisis. Se queda estupefacto ante la prestancia de la estructura del lenguaje y se olvida de los actos que lo están haciendo posible. Es como si decidiera vivir en un diccionario o en una enciclopedia y pensara que allí está todo. Las palabras, en este submundo platónico creado por la imprenta se aclaran por palabras que a su vez son aclaradas por otras palabras. Se olvida que el diccionario -así también las palabras del derecho con las que se pretende reconstruir una especie de gramática universal- tiene en última instancia términos que sólo se pueden aclarar en su remisión no a una palabra sino a la experiencia. La autonomización de los signos que el análisis de la realidad sufrió tras la irrupción del llamado "giro lingüístico" resultó en un inicio saludable cambio, sobre todo por lo que tuvo de depuración anti metafísica de determinadas concepciones que, como la de I. Peidró, estimaban que la filosofía del derecho tenía como misión captar mediante la intuición las esencias universales del fenómeno jurídico (1975, p.319)". MARINA, J.A.. ***La selva del lenguaje. Introducción a un diccionario de los sentimientos***. En BASTIDA, Xacobe. ***El derecho como creencia: Una concepción de la filosofía del derecho***. Bogotá: Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, Universidad del Externado de Colombia, 2000, página 39.

[53] Para una amplia exposición de la pertinencia de los principios constitucionales de la tributación en la configuración del sistema tributario y en especial de cada uno de los tipos impositivos, puede consultarse la obra de NEUMARK, Fritz. ***Principios de la Imposición***. Traducción al español de Luis Gutiérrez Andrés, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, 445 páginas. También, GARCIA BELSUNCE, Horacio, *et al*. ***Estudios de Derecho Constitucional Tributario: en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui***. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1994, 377 páginas.

La norma jurídica con contenido tributario es una prescripción normativa estatalmente obligatoria tal como las demás normas que integran otros órdenes normativos jurídicos. En efecto, (i) es un mandato que ordena o prohíbe una conducta humana (ii) de carácter externo, (iii) cuyo cumplimiento está sujeto a la coacción del Estado en caso de incumplimiento por parte del administrado. Si bien la mayoría de las normas jurídicas que integran el orden jurídico tributario no tienen la estructura de la norma primaria Kelseniana (supuesto de hecho y consecuencia jurídica)[54]; no obstante su contenido y posibilidad de ser aplicada de manera coactiva por los órganos del Estado le otorga la virtud de ser parte de todo un sistema jerarquizado de normas que tiene en su cúspide a la Constitución Nacional[55].

---

[54] Sobre el particular, RODRÍGUEZ FERRARA, Mauricio expone: "En la norma primaria conviene distinguir dos elementos fundamentales: el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica. El supuesto de hecho implica la conducta, circunstancia o situación tomada en cuenta por el órgano legislativo para atribuirle una consecuencia jurídica determinada: <<el que cause un daño a otro...>>, y la consecuencia jurídica es la sanción -u otro efecto cualquiera, no necesariamente un castigo- que normalmente debe aplicarse una vez que ocurre el supuesto de la norma: en nuestro ejemplo la obligación de reparar (voluntaria o forzosamente) el daño causado. No todas las normas jurídicas son prohibitivas, las hay también que ordenan o permiten conductas determinadas. Y hay también normas jurídicas que podemos llamar satélites, que sirven para el mejor entendimiento y la mejor aplicación de otras normas jurídicas, como por ejemplo aquellas que simplemente definen o explican conceptos determinados". RODRÍGUEZ FERRARA, Mauricio. ***Comprendiendo el Derecho***. (2da ed). Caracas: Editorial Livrosca, 2009, página 28.

[55] OCTAVIO, José Andrés. ***La Realidad Económica en el Derecho Tributario. Colección de Estudios Jurídicos N° 73***. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2000, página 15: "Es por ello que las normas tributarias son consideradas de naturaleza idéntica a las otras normas jurídicas, y por tanto, susceptibles de ser interpretadas conforme a cualquiera de los métodos admitidos en derecho, como en efecto se afirma en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina (en lo sucesivo MCTAL), al expresa que "las leyes tributarias son normas y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las demás normas jurídicas". Se rechazan de tal manera, las antiguas teorías según las cuales las normas tributarias debían interpretarse en caso de duda en contra del Fisco, que sólo eran admisibles algunos métodos de interpretación o que ésta debía ser estricta o restrictiva".

La estructura de la mayoría de las normas jurídicas con contenido tributario no se identifica con la estructura de norma primaria o norma secundaria establecida por Hans Kelsen en su teoría pura del derecho. No todas amenazan con un castigo en caso de incumplimiento del supuesto de hecho que instituyen. Tampoco todas establecen una sanción. Es decir, el contenido de la mayor parte de las normas tributarias -algunas de gran complejidad técnica- no están estructuradas según la hipótesis condicionante, si es "A", debe ser "B". En el orden jurídico tributario existen muchas normas permisivas y normas cuyo contenido se limita a establecer definiciones. Así, entran en la categoría de normas jurídicas que permiten aclarar el significado de otras normas del sistema. Tales normas aclaratorias con contenido tributario, dado que no poseen la estructura típica de los juicios hipotéticos (hipótesis-supuesto de hecho) y (solución-consecuencia jurídica), deben ser interpretadas conjuntamente con otras normas del sistema. Por ejemplo, en el caso del impuesto al valor al valor agregado, el artículo 4 numeral 7 el cual establece la categorización de las exportaciones de servicios no señala expresamente cuando un servicio de telecomunicaciones se considera usado o aprovechado en el extranjero a los fines de considerarlos como un servicio exportado desde Venezuela. No obstante, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal[56], establece que a los fines de la localización del hecho imponible en el impuesto de actividades económicas cuando se trate de la prestación del servicio de telecomunicaciones, para determinar su uso o aprovechamiento se debe atender al domicilio o residencia del beneficiario. Si bien en materia tributaria no cabe la analogía como método de interpretación de las normas jurídicas, la analogía sí es pertinente como método de integración de las mismas. En este sentido, el Código Orgánico Tributario[57] admite la aplicación de la analogía en el ámbito tributario, no como método de interpretación de la norma, pero sí como un mecanismo de integración de la misma a la totalidad del ordenamiento jurídico y su correspondiente

[56] Gaceta Oficial N° 6.015 del 28 de diciembre de 2012.
[57] Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

aplicación al supuesto de hecho correspondiente. El artículo 6 del mencionado texto jurídico tributario señala que: *"la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones."* En este orden de ideas, Fernando Sans de Urquiza[58] y José Rodríguez Paniagua[59], son partidarios de aplicar la analogía como método de interpretación de la ley tributaria. Para Alejandro Ramírez Cardona[60] "la aplicación por integración de la norma o analogía está basada en el principio de lógica jurídica de que no puede haber vacíos o lagunas en el derecho, de que existe una plenitud en el ordenamiento jurídico. No puede denegarse justicia con el pretexto de que no existe norma aplicable el caso.../...Por consiguiente, los aparentes vacíos de la ley tributaria deben llenarse por analogía o sustitución de otras normas fiscales, con normas del derecho público, los principios generales del derecho, y, por último, con las normas del derecho privado. Pero es claro que por este sistema no pueden crearse tributos ni exenciones, infracciones y sanciones, no consagrados en

[58] "la aplicación analógica de la ley consiste en extraer los principios contenidos en una norma y aplicarlos a un caso no previsto por ella, pero que presenta afinidad o tiene igualdad jurídica esencial con otro u otros que la norma regula. A diferencia de la interpretación extensiva, por la que no se agrega nada nuevo a la norma, sino que se la aclara frente a una expresión demasiado estrecha, la interpretación analógica va más allá del pensamiento contenido en la norma, impulsándolo en la dirección iniciada por ella. Consiste en extender el supuesto previsto al supuesto no previsto pero esencialmente igual, entre los que pueda señalarse concordancia sin que exista una norma que remita a otra que a su vez autorice su aplicación al caso analizado". SAINZ DE URQUIZA, Fernando. ***La Interpretación de las Leyes Tributarias***. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1990, página 58.

[59] "La interpretación analógica encuentra un fundamento en la necesidad de otorgar un mismo trato a situaciones iguales, y en la creencia de que el legislador, si hubiese previsto el caso, lo habría resuelto de igual forma que el caso regulado. Los juristas han visto en la analogía, ante todo, como un medio de integración de la ley, como un método de cubrir sus lagunas". PANIAGUA, José. ***Ley, Derecho, Interpretación e Integración de la Ley***. Madrid: Editorial Tecnos, 1976, página 117. Citado por SANZ DE URQUIZA, Fernando. Ob. Cit. Página. 59.

[60] CARDONA RAMIREZ, Alejandro. ***Derecho Sustancial Tributario***. 2da ed. Bogotá: Editorial Temis Librería, 1982, página 79.

la ley en forma expresa o que resulten de aplicar los métodos interpretativos". En nuestro medio, José Andrés Octavio siguiendo a Ramón Valdés Costa, señala que por vía de la interpretación o integración analógica no podrán crearse obligaciones tributarias o modificarse las existentes. Sin embargo, podrán solucionarse ciertas omisiones en aquellos textos jurídicos que si bien establecen el hecho imponible de un determinado tipo impositivo no se individualiza al sujeto pasivo o contribuyente[61].

[61] VALDES COSTA, Ramón. ***Curso de Derecho Tributario.*** 2da ed, Bogotá: Editorial Temis, S.A.,1996, página 276. Citado por OCTAVIO, José Andrés. Ob. Cit. Página 95. Otro ejemplo práctico de integración analógica de una norma de rango sublegal de contenido tributario lo encontramos en la aplicación de la Providencia N° 278 del 19 de noviembre de 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.840 de fecha 30 de noviembre de 1999 por medio del cual el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) designó como agentes de percepción del IVA a los industriales de cigarrillos y manufacturas de tabaco, al cálculo de la percepción del IVA de manera anticipada en el caso de las compañías fabricantes de fósforos. La Providencia N° 279 del SENIAT, publicada en la misma Gaceta Oficial, designó como agentes de percepción del IVA a los fabricantes o productores de fósforos. De acuerdo con dicha Providencia, los productores de fósforos son responsables del IVA correspondiente a los márgenes de comercialización de las operaciones posteriores de ventas de fósforos hasta llegar al consumidor final. Aunque la Providencia N° 279 no establece expresamente el cálculo de la percepción del IVA de manera anticipada, las compañías fabricantes de fósforos y el SENIAT aplican de manera analógica la Providencia del SENIAT N° 278, la cual estableció como agentes de percepción del IVA a los industriales de cigarrillos y manufacturas de tabaco. Ello así, por cuanto (i) la Providencia N° 278 es el único instrumento legal que establece cómo se debe calcular la percepción anticipada del IVA, y (ii) el mecanismo de ventas de cigarrillos es similar en el cálculo del IVA, al mecanismo de la establecido para los industriales de fósforos. Así, existe identidad en el motivo de creación y aplicación del régimen de percepción anticipada del IVA en el supuesto de la producción y comercialización de cigarrillos y en el caso de los fósforos. Por lo anterior, se cumple con el principal fundamento para la integración analógica de la Providencia N° 278. Incluso, somos de la opinión que la omisión de la Providencia N° 279 sobre la indicación expresa del régimen de percepción anticipada de IVA en el caso de los fósforos, es una derivación implícita de la intención del legislador dirigida a aplicar analógicamente la misma forma de determinación del IVA anticipado para el caso de los cigarrillos al caso de los fósforos.

Desde su génesis, la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario está sometida a la complejidad que supone el contenido económico de su supuesto de hecho. Las situaciones jurídicas delimitadas normativamente en tales prescripciones obligatorias sufren las transformaciones constantes del sistema económico imperante en el país o jurisdicción sobre la cual son aplicables. Por esta vía, el proceso de indagación del significado de la norma tributaria está íntimamente ligado a la comprensión de la realidad social y económica que se pretende regular.

Desde esta primera aproximación metodológica parte la operación intelectual de subsumir el caso discutido al supuesto general y abstracto de la norma jurídica con contenido tributario. Volvamos a poner un ejemplo para situarnos más allá del plano exclusivamente teorético, es decir, para situarnos en el plano práctico de aplicación de las normas: en Venezuela, la Ley de impuesto sobre la renta[62] establece que los gastos normales y necesarios, incurridos en el país, no imputables al costo y hechos con el objeto de producir el enriquecimiento pueden ser deducibles del ingreso bruto global para producir el enriquecimiento neto gravable o base imponible. La misma ley en su artículo 27 prevé una lista de gastos que el contribuyente puede deducir en la determinación de la base imponible. No obstante, en ninguna de sus disposiciones la Ley de impuesto sobre la renta reconoce de manera expresa el derecho subjetivo de las instituciones financieras de tomar las provisiones obligatorias por riesgos de crédito[63] como un gasto deducible. Ahora bien, una comprensión somera

[62] Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.

[63] En nuestro medio el fundamento legal de las provisiones por riesgo de crédito está en la regla del artículo 93 de la novísima Ley de instituciones del sector bancario y en (i) la Resolución No. 009-1197, sobre las "Normas Relativas a la Clasificación del Riesgo en la Cartera de Créditos y Cálculo de sus Provisiones" emanada de la Junta de Emergencia Financiera; y (ii) la Resolución No. 136-03 sobre "Las Normas para una adecuada administración integral de riesgo", emanada de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN). Por voluntad de la ley se ordena el reconocimiento de un gasto que se entiende realizado con la misma virtualidad que la salida de efectivo o la destrucción efectiva de un activo productor de renta. La racionalidad técnica de esa igualación de consecuencias responde a una sinceración de

de la operatividad de las instituciones financieras (realidad social y económica) nos permitirá comprender que la operación de crédito es la actividad medular de los bancos. Sin crédito no hay ingreso y sin ingreso no hay negocio bancario. También el crédito supone un riesgo de que no se haga efectivo su cobro lo cual afecta patrimonialmente a los bancos. Este riesgo debe ser medido y cuantificado en los resultados financieros. De tal manera que, la provisión contable legalmente obligatoria que deben realizar los bancos para medir el porcentaje de incobrabilidad afecta su patrimonio y por tanto su nivel de utilidad financiera. Dicha provisión obligatoria debe ser considerada entonces como un gasto causado y deducible en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 27 ordinal 22 de la Ley del impuesto sobre la renta como normal general inclusiva[64].

---

valor, que atiende a un juicio de experiencia sobre la probabilidad de pérdida por la incertidumbre a la que esta inevitablemente sometido el activo crediticio en el giro bancario. Su finalidad se vincula, según confesión del propio texto legal, con el propósito instrumental inmediato de establecer la "verdadera calidad" de los activos crediticios (*recticus*: el valor razonable), y ultimadamente, al bien jurídico de garantizar la solvencia patrimonial de las instituciones bancarias y la estabilidad del sistema financiero (artículo 93 de la Ley de instituciones del sector bancario). Ese ajuste esta predeterminado normativamente como un porcentaje fijo del valor nominal de la cartera de crédito (provisión genérica) o como un porcentaje variable según las condiciones de desempeño del crédito concreto (provisión específica). Así las cosas, las *provisiones por riesgo de crédito* presuponen la valoración del riesgo de incobrabilidad del crédito en aplicación de reglas técnicas impuestas por la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario. Tal valoración mide con carácter jurídicamente obligatorio el agotamiento del capital de trabajo de las instituciones bancarias debido a las eventuales pérdidas en créditos otorgados. La provisión representa una ficción legal de gasto y una pérdida presunta *iuris et de iure*. Por su parte, la pérdida por incobrabilidad se origina por la baja definitiva de algún crédito debido a la absoluta imposibilidad de su cobro. Supone la materialización del riesgo de crédito. Representa un gasto real por una pérdida real.

64 El catálogo de erogaciones deducibles en el enunciado del artículo 27 de la Ley de impuesto sobre la renta, es meramente enunciativo y ejemplificativo. No debe ser interpretado en forma restrictiva, sino extensiva, procurando dar cabida a todo *"...egreso causado no imputable al costo, normal y necesario hecho en el país con el objeto de producir el enriquecimiento", "...salvo disposición*

En correspondencia con todo el análisis teórico conceptual desarrollado hasta el momento en torno a la interpretación de la norma jurídica y a la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario, debemos plantear una nueva interrogante con el propósito de focalizar el análisis de los métodos de interpretación de la norma tributaria según el orden jurídico tributario venezolano y el proceso de interpretación jurídica según la realidad económica. *¿Cuáles son los métodos permitidos por el Código Orgánico Tributario para la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario?.*

El artículo 5 del Código Orgánico Tributario establece cómo deben interpretarse las normas jurídicas con contenido tributario en Venezuela. El artículo mencionado literalmente sostiene:

> "Artículo 5.- las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos en las normas tributarias.
>
> Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva."

En efecto, en Venezuela, el intérprete de las normas jurídicas con contenido tributario puede valerse de todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica. Tal como expresa Jose Andrés Octavio[65], "existe un reconocimiento expreso de la posibilidad

en contrario..." -disposición que no existe en el caso concreto- según confirma el encabezamiento y el numeral 22 de la norma en comentarios. En nuestra opinión, el carácter inclusivo del precepto viene confirmado por la propia dicción de la norma cuando indica que toda deducción procede *"... salvo disposición en contrario"* y añade que son deducible *"...todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta".*

[65] OCTAVIO, Jose Andrés. ***La Interpretación de las Normas Tributarias. Estudios sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario.*** Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Livrosca, C.A., 2002, página, 226.

de interpretarlas conforme a los distintos métodos elaborados por diversas corrientes del pensamiento, desde los clásicos como el gramatical, histórico, lógico y sistemático, hasta aquellos considerados propios del derecho tributario, como la interpretación funcional y la interpretación según la realidad económica o consideración económica."

En la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario, los métodos o técnicas tradicionales así como aquellos conceptualmente desarrollados al amparo del contenido netamente económico del hecho imponible, no son excluyentes entre si. Los mismos se complementan en un proceso intelectual continuo desbordando los límites lógicos impuestos por la metodología que a cada uno preside. Así, por ejemplo, la interpretación de los conceptos atendiendo al significado literal de las palabras necesita del análisis del contexto histórico en que las ideas sobre algo concreto es incorporado en la norma jurídica. Suma a lo anterior el hecho que, la interpretación de una norma jurídica a la luz de lo establecido por otras normas del sistema jurídico necesita tanto de la correspondencia fáctica como también lingüística y conceptual. Al respecto, Francisco Delgado[66], expresa: "Así con frecuencia se presenta como método, en los manuales, un conjunto de técnicas -interpretación gramatical, lógica, histórica, teleológica y sistemática- que se han desarrollado a partir de la reflexión sobre los temas fundamentales que debe abordarse en la solución de problemas hermenéuticos.../... El examen de cada uno de ellos supone una determinada operación intelectual, pero según afirma, al margen de la importancia relativa que puedan tener en cada caso, su análisis *en conjunto* es absolutamente indispensable en el proceso hermenéutico."

Ahora bien, *el método gramatical,* precisa el significado y sentido de una norma jurídica en función de la conexión, significado y sentido de las palabras que la componen[67]. *El método, lógico,*

[66] DELGADO, Francisco. Ob. Cit. página 117.

[67] "La verdad es que el termino gramatical no es el más adecuado para dar cuenta del alcance de esta actividad puesto que su propósito no es estudiar las normas siguiendo únicamente las reglas de la gramática, sino llevar a

que orienta al intérprete a precisar el significado y sentido de la norma jurídica investigando la voluntad e intención del legislador. Dicha voluntad e intención podrá se revelada en la exposición de motivos de cada una de las normas tanto de rango constitucional, legal o sub-legal incorporadas al ordenamiento

---

cabo un examen completo de su lenguaje, tanto en un plano sintáctico como semántico, esto es, tanto en la forma o estructura del texto como en el contenido que de acuerdo con lo usos convencionales cabe atribuirle." DELGADO, Francisco, Ibid. página 119. En este punto es importante comentar que varias leyes tributarias en Venezuela han incorporado o juridificado una serie de conceptos contables cuyo sentido y significado debe ser precisado a la luz de lo que dispongan tanto las normas contables como las normas jurídicas. Es decir, no basta analizar el significado de tales conceptos en función de lo que literalmente establece la norma tributaria. Es necesario recurrir al conocimiento del orden técnico contable para desentrañar la voluntad del legislador al incorporar un concepto contable en la norma tributaria. Son ejemplos de lo anterior los conceptos de "ingreso bruto", "abono en cuenta", "ganancia neta anual", "costo", "devengo", "resultado bruto antes de impuesto", "renta neta", "utilidad financiera", entre otros. En el marco de estas ideas, ROMERO-MUCI, Humberto opina con relación a la juridificación de los conceptos "renta neta" previsto en el artículo 66 de la Ley de impuesto sobre la renta y "ganancia neta anual" previsto en los artículos 96 y 97 de la derogada Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, lo siguiente: "En nuestra opinión, en ambos casos, se trata de un transplante legal de jerga técnica contable (codeterminación textual) o lo que es igual, el legislador hizo suyo el significado de un concepto de un dominio epistemológico definido en la técnica contable: (i) el uno en forma analítica *"aquella aprobada por la asamblea de accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 90"* (por referencia a sus componentes) y (ii) el otro sintético "ganancia neta anual" (como concepto), descrito expresamente en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 3, emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, como "la utilidad financiera menos el impuesto sobre la renta". La atribución de significados al término técnico que utiliza el legislador, no infringe la reserva legal tributaria ni implica deslegalización de la base imponible, simplemente se resuelve en derecho mediante un trasvase de significados de un campo epistemológico al otro. Que no sea un concepto jurídico, esto es, con expresa significación jurídica (definido por enunciados jurídicos), no quiere decir que no tenga sentido preciso o precisable y que no pueda ser utilizado para dar sentido a un enunciado normativo jurídico." ROMERO-MUCI, Humberto. ***El Derecho y el Revés de la Contabilidad***. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios 94, página 84.

jurídico. En cuanto, al *método histórico*, este método guía al intérprete a conocer el sentido y significado de la norma jurídica en función del análisis de la realidad social, económica, política para el momento que la ley fue promulgada y durante el devenir de la realidad histórica de los momentos en que sea reformada[68]. Finalmente, *el método sistemático*, indica al intérprete que el sentido y significado de la norma jurídica debe ser precisado mediante un análisis del contexto normativo del texto de la ley en el que ha sido incorporada[69].

---

[68] Por ejemplo, la Ley de impuesto sobre la renta de 2007 en su artículo 27 numeral 12, establece la posibilidad de deducir los pagos por concepto de cánones de arrendamientos de activos destinados a la producción de la renta. Así las cosas, resulta evidente la falta de tipicidad expresa en dicha Ley de la facultad de los contribuyentes a deducir los pagos con ocasión de los contratos de arrendamiento financiero como un gasto territorial, normal, necesario y no imputable a su costo de ventas en la cuantificación de su enriquecimiento anual gravable. Ciertamente, la norma que faculta a los contribuyentes a deducir las cuotas de arrendamiento para determinar la base imponible del impuesto sobre la renta fue incorporada en la Ley de impuesto sobre la renta de 1996 y su contenido se ha mantenido anquilosado, regulando el mismo supuesto, hasta la vigente Ley de impuesto sobre la renta sin considerar la regulación expresa de los pagos periódicos con ocasión de la celebración de contratos de arrendamiento financiero. No obstante, un análisis histórico del tratamiento del arrendamiento financiero en Venezuela permite demostrar que para el año 1966 dicha forma contractual era completamente desconocida en nuestro país. En tal sentido, que las distintas leyes de impuesto sobre la renta, desde la Ley de 1966 hasta la vigente Ley de impuesto sobre la renta de 2007, no hayan regulado expresamente el supuesto de deducción de las pagos periódicos con ocasión de los contratos de arrendamiento financiero (i) no implica una asimilación del contrato de arrendamiento financiero al arrendamiento operativo, y (ii) la prohibición de que los contribuyentes puedan deducir la totalidad del monto pagado por la cesión de uso de los bienes dados en arrendamiento con la posibilidad futura de adquirir la propiedad de los mismos una vez se ejerza la opción a compra.

[69] El derecho es un sistema. Los elementos que lo integran esta íntimamente ligados de manera lógica y conceptual. La interpretación sistemática no sólo considera los distintos elementos que forman parte del orden jurídico. Las normas jurídicas legales y sub-legales y su interpretación en apego a los principios y postulados constitucionales.

3.2.3. Interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario según la realidad económica.

El principio según el cual las normas jurídicas con contenido tributario pueden ser interpretadas atendiendo a la realidad económica considerada por la ley al momento de crear el tributo, está contenido en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, cuyo texto es el siguiente:

> "Artículo 16.- Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.
>
> Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias."

El hecho imponible es un hecho económico juridificado. El hecho económico solo tiene virtualidad jurídica cuando es incorporado como presupuesto de hecho de una norma jurídica. Ciertamente, su naturaleza deviene de la realidad económica valorada por el legislador para convertirlo en supuesto hipotético de una norma jurídica. El hecho económico pasa a ser un hecho jurídico por voluntad del legislador. Por esta vía, el hecho económico juridificado se convierte en el índice de capacidad económica de los ciudadanos para contribuir a los gastos de la sociedad jurídicamente organizada mediante el pago de tributos. El legislador

luego de un análisis de la realidad social de los pueblos recoge determinados hechos que manifiestan capacidad de riqueza en los ciudadanos y los incorpora en las normas jurídicas para que quienes los realicen contribuyan con el pago de los gastos que demanda la vida en sociedad. Pero una vez incorporado a la norma jurídica, el hecho económico pasa a ser categorizado como un hecho jurídico cuya realización genera el nacimiento de una relación de derecho entre el Estado y el ciudadano dirigida fundamentalmente al pago de un tributo. No se desvirtúa su naturaleza intrínseca de ser un hecho con contenido económico que tuvo su génesis en una realidad también económica. No obstante, con su incorporación al ordenamiento jurídico como hipótesis condicionante de una norma, adquiere una doble cualidad. El hecho económico es además un hecho jurídico por voluntad de la ley.

De esta manera, las normas jurídicas cuyo contenido tributario está determinado por la inclusión de un hecho económico como su presupuesto hipotético deben ser interpretadas atendiendo a la realidad que sirve de caldo de cultivo a tales supuestos. No es un determinismo absoluto afirmar que la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario atendiendo a la realidad económica de su supuesto de hecho presupone una mayor racionalidad en su aplicación para solución de casos concretos. No pasa así en otras ramas jurídicas donde los conceptos y supuestos que forman parte de las normas jurídicas han permanecido anquilosados en el tiempo bajo una misma significación conocida o previsible. En el orden tributario, la significación de los conceptos que lo integran presenta una alta volatilidad y capacidad de transformarse y adaptarse a nuevas realidades, entre ellas principalmente, la realidad económica.

Por su parte, la segunda parte del artículo 16 del Código Orgánico Tributario permite a la Administración Tributaria -excepcionalmente- desechar o desconocer aquellos negocios jurídicos realizados por el contribuyente que carezcan de sustrato económico u objetivos comerciales. Es decir, esta norma esta destinada a impedir el abuso de las formas jurídicas con el propósito de eludir o evadir las obligaciones derivadas de la

relación jurídico-tributaria. De tal manera que, aquellas operaciones enmarcadas en el campo del derecho privado o derecho público carentes de sustancia económica cuya única utilidad sea la simple elusión o evasión del impuesto pueden ser rechazadas por la Administración Tributaria y, de ser necesario, determinar los correspondientes reparos a cargo de los contribuyentes. Adicionalmente, los efectos y la validez los actos y negocios jurídicos en el marco de las normas jurídicas de derecho privado o de otras ramas del derecho no afecta la realización del hecho imponible y nacimiento de la realización jurídico-tributaria. Es posible que las partes hayan contratado la compra-venta de un bien mueble o la prestación de un servicio con vicios en el consentimiento por error, dolo o violencia. No obstante, si bien se trata de los vicios del consentimiento que el campo del derecho civil permiten invalidar el contrato; en el campo del derecho tributario, si la compra venta se perfeccionó o la prestación de servicios se ejecutó, se materializó el hecho imponible del impuesto al valor agregado. Consecuentemente, el vendedor tendrá que desglosar un impuesto al valor agregado sobre el precio de venta y reportarlo al final del período impositivo como un débito fiscal en su libro fiscal de ventas. Por su parte, el comprador reportará en su libro fiscal de compras el impuesto al valor agregado como un crédito fiscal.

Ciertamente, el contribuyente está en su legítimo derecho de formar parte de operaciones contractuales aunque resulten en una disminución de la carga fiscal. En este sentido, la labor de la Administración Tributaria estará dirigida a determinar la verdadera intención de las partes en la celebración de sus negocios. Sin embargo, el análisis de la forma contractual no sólo debe considerar la disminución de la carga fiscal para parcializar el análisis. Es necesario entonces, entender el complejo de circunstancias y relaciones comerciales que envuelven el caso para apreciar la verdadera intención de las partes. De allí que la apreciación del propósito económico de las operaciones contractuales que realizan los contribuyentes debe ahondar en las apreciación de (i) los motivos económicos y financieros de los contratos, hechos y actos con contenido jurídico, (ii) la naturaleza de las actividad

económica de los contribuyentes, y (iii) la realidad económica y política de la jurisdicción en la cual se están perfeccionando y ejecutando los contratos y demás negocios y actos con contenido tributario.

Finalmente, el Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela ha reconocido que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de evadir o eludir la carga tributaria que, bajo un escenario normal, tendrían que enfrentar, y que en estas situaciones es posible que la Administración Tributaria aplique figuras como el denominado "abuso de las formas", y el desconocimiento del uso de formas atípicas a fin de proteger los intereses del Fisco Nacional y cuidar la efectiva y correcta aplicación de las normas tributarias. No obstante, la Administración Tributaria debe probar contundentemente el abuso de la forma jurídica. Esto es, debe probar que el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, o que la utilizada por él es manifiestamente inadecuada frente a la realidad económica subyacente[70]. Por otra parte, el procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, es el medio que debe utilizar la Administración Tributaria a los efectos de considerar que las partes de un contrato han adoptado determinado forma jurídica con la intención de evadir, eludir o reducir la carga impositiva[71].

---

[70] Sentencia de la Sala Político Administrativa N° 00957 de fecha 16 de julio de 2002, caso: *Organización Sarela, C.A. vs. República,* con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/00957-160702-0739.htm. El criterio de esta sentencia fue ratificado en los fallos Nros. 01486 del 14 de agosto de 2007, 00919 del 6 de agosto de 2008 y 01539 del 28 de octubre de 2009, casos: *Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A., Policlínica La Arboleda, C.A.* y *Agencia Operadora La Ceiba, S.A,* respectivamente.

[71] Sentencia de la Sala Político Administrativa del N° 01071 del 15 de julio de 2009, caso: *Proagro, C.A. vs. República,* con ponencia del Magistrado Emiro García Rosas, consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/01071-15709-2009-2001-0799.html

4. VIGENCIA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Giuseppe Urso Cedeño*

La vigencia de las normas legales es un concepto que se encuentra emparentado con la efectiva integración de éstas al ordenamiento jurídico, siendo - en principio - de obligatorio cumplimiento, hecho que tiene lugar, tal y como se establece en el artículo 215 constitucional, con su promulgación y publicación *"...con el correspondiente cúmplase en la Gaceta Oficial de la República."*[72]; y de forma concomitante, con la observancia de la *vacatio legis*.

Al respecto, la publicación en la Gaceta Oficial, es una exigencia que involucra la concentración en un solo mecanismo, de la difusión de los nuevos textos normativos, ya sean de orden legal o sublegal. El empleo de varios órganos oficiales para la publicación de normas, implicaría no sólo un reto para los contribuyentes, en cuanto al conocimiento de los nuevos textos, sino además, la oposición al principio de seguridad jurídica que el Estado venezolano está llamado a garantizar por mandato constitucional[73].

---

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela (1995), Especialista en Derecho Tributario en la misma Casa de Estudios (1999), miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero. Socio de la Firma de abogados Rosales, Rosales y Mellior.

72 Al respecto, los artículos 1 y 2 de la Ley de Publicaciones Oficiales, publicada en la Gaceta Oficial Nº 20.546 de fecha 22 de julio de 1941 dispone:
Artículo 1: *"Las leyes deberán publicarse en la GACETA OFICIAL DE LOS ESTADOS UNIDOS DE VENEZUELA, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 86 y ordinal 8º del artículo 100 de la Constitución Nacional."*
Artículo 2: *"Las Leyes entrarán en vigor desde la fecha que ellas mismas señalen; y, en su defecto, desde que aparezcan en la GACETA OFICIAL DE LOS ESTADOS UNIDOS DE VENEZUELA, conforme lo estatuye la Constitución Nacional."*

73 Respecto del principio de seguridad jurídica en nuestra Constitución, el artículo 299 *ejusdem* establece: *"El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes*

Por su parte, la *vacatio legis*, se corresponde con el plazo en que se mantiene en suspenso la entrada en vigencia de una norma, cuyo objetivo, es el de lograr ya no la publicidad de la nueva disposición, sino más bien, la adaptación a ella por parte de los sujetos a quienes regulará el nuevo texto normativo, lo que en palabras de SANCHEZ-COVIZA se orienta a *"...que los ciudadanos conozcan y estudien la ley."*[74].

Sobre el particular, DIAZ AZNARTE destaca la relación que surge desde el punto de vista epistemológico con la publicación de la norma, y el período en que ésta se mantiene en suspenso:

> *"...el período conocido como vacatio legis y que es coherente con esa identificación entre posibilidad de conocer la ley y conocimiento efectivo de la misma, en el sentido de que supone la concesión de un plazo para que esa posibilidad pueda convertirse en algo real, empieza a contar desde el momento de la publicación de la ley en el Boletín Oficial."*[75]

Esta *vacatio legis*, o lapso de entrada en vigencia, tiene en Venezuela, al igual que el requisito de la publicación en la Gaceta Oficial, una consagratoria constitucional.

Es así como de acuerdo al artículo 317 de la Carta Fundamental se indica que:

> *"(...) Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos.(...)"*

---

de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, ***garantizando la seguridad jurídica****, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta."* (destacado mío)

[74] **SANCHEZ-COVISA, Joaquín**. La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano. Ediciones de la Contraloría General de la República. Caracas, 1976, p. 134.

[75] **DÍAZ AZNARTE, Mª Teresa**. Teoría General de la Sucesión de Normas en el Tiempo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, nota al pie, p. 22.

Por su parte, también el Código Orgánico Tributario se encarga de replicar la anterior disposición del artículo 317, en la primera parte de su artículo 8, en la que se señala:

> *"Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial."*

De la lectura de los textos anteriores, es obvio el carácter garantista que deriva del mecanismo de la *vacatio legis*, hecho que se ve reforzado cuando hablamos de la materia tributaria.

Nuestro comentario hace sentido al contrastar el supuesto general aplicable a las normas, al que está referido el artículo 1° del Código Civil Venezolano, conforme con el cual *"La Ley es obligatoria desde su publicación en la Gaceta Oficial o desde la fecha posterior que ella misma indique."*[76], con el que expusiéramos líneas atrás en materia tributaria.

De acuerdo a lo anterior, el supuesto general previsto en el artículo 1° del Código Civil Venezolano, es que ante la ausencia de disposición expresa, las leyes deben entenderse vigentes una vez que se hayan publicado en la Gaceta Oficial, cuando en materia tributaria esa omisión trae como consecuencia la aplicación de una *vacatio legis* tarifada de sesenta (60) días continuos.

La razón de ser de esta diferencia en el tratamiento debe encontrarse, por un lado, en la dificultad que históricamente se ha atribuido al entendimiento de las normas tributarias, y que hizo que la doctrina alemana elevara la exigencia de esta inteligibilidad a rango de principio, conocido como principio de "transparencia fiscal"[77]. Asimismo, el respeto a esta *vacatio legis* se emparenta

[76] Para el análisis histórico de esta disposición recomendamos la lectura del Código Civil de Venezuela comentado, editado por la Universidad Central de Venezuela, Artículos 1° al 18, Caracas, 1989.

[77] *"El principio de transparencia fiscal exige que las leyes fiscales en sentido amplio, es decir, con inclusión de los reglamentos ejecutivos (regulations) directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como*

con el principio de libertad económica y seguridad jurídica, en tanto y en cuanto, la introducción subrepticia de un tributo, podría tener enormes consecuencias en el plano económico para los sujetos pasivos en general que se vean percutidos.

En abono de lo antes expresado, téngase en cuenta que un mismo texto puede contener diferentes períodos de suspenso, dependiendo de lo estipulado al respecto por el legislador.

Justamente el Código Orgánico Tributario de 2001 actualmente vigente, es muestra de lo afirmado, cuando en el artículo 343 distinguió tres momentos de entrada en vigencia:

> **Artículo 343 COT**: *"Las disposiciones establecidas en el Título I, Título II, Sección Primera, Segunda, Tercera, Quinta, Octava, Novena, Décima y Décima Segunda del Capítulo III del Título IV, y los artículos 122, 340 y 342 de este Código, entrarán en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial. Las disposiciones establecidas en la sección cuarta del capítulo II del título III, así como el artículo 263 de este Código, entrarán en vigencia trescientos sesenta días (360) después de su publicación en la Gaceta Oficial. El resto de las disposiciones de este Código entrarán en vigencia noventa (90) días continuos, después de su publicación en la Gaceta Oficial."*

Nótese que la anterior disposición prevé períodos muy largos para la entrada en vigencia de determinadas normas, no existiendo límites en este sentido para el legislador, más que la prudencia y racionalidad en la previsión de un lapso de espera que en muchos casos resulta crucial para la adaptación a tales cambios.

4.1. Vigencia *vs* aplicación

Es muy importante distinguir la vigencia (integración de una norma al ordenamiento jurídico), de la aplicación efectiva y

en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos." **NEUMARK, Fritz.** Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 366.

obligante de la misma al caso concreto, toda vez que una disposición puede perfectamente encontrarse vigente, pero sin embargo, ser inaplicable al supuesto particular[78].

Sobre el punto, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado, deslindando la *vacatio legis*, de la "transitoriedad", señalando al respecto que esto último *"...lo que preceptúa es que la nueva regulación tributaria no se aplique a ciertos supuestos de hecho -con independencia de que la ley haya entrado ya en vigencia- hasta un momento posterior."*[79]

Asimismo, la Sala Político-Administrativa también agrega:

> *"(...) En efecto, la transitoriedad en materia fiscal lo que busca es preservar el principio de certeza y de confianza legítima en las relaciones jurídico-tributarias y garantizar a los contribuyentes y particulares sujetos a ella, la debida adecuación, planificación y conocimiento de las modificaciones impuestas por la nueva Ley a las situaciones normativas preexistentes."*

De esta forma, ya no la vigencia, sino esa posibilidad de aplicación efectiva de una disposición, está supeditada en materia tributaria a varios elementos:

1. En primer lugar, a la naturaleza jurídica de la nueva norma, en los términos predicados en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario; así como,

---

[78] Al respecto, nuestra distinción de los conceptos de vigencia y aplicación, se aparta de lo afirmado al respecto por CAPPELLO PAREDES, quien, al referirse a la vigencia de una norma sostiene: *"Nos referimos al momento en que entra en vigencia una norma o conjunto de ellas, cuando se inicia su verdadera condición de norma obligante, es decir, el instante específico en que los sujetos deben comenzar a cumplirla y hacerla cumplir..."* **CAPPELLO PAREDES, Taormina**. La Vigencia Temporal de la Ley Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano. Referencia a casos Prácticos, Revista de Derecho Tributario N° 131, Julio, Agosto, Septiembre 2011, Editorial LEGIS, Caracas, 2011, p. 94.

[79] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de abril de 2005, en el caso AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.

2. A la decisión de los Tribunales respecto de posibles situaciones de colisión entre normas;

Veamos en detalle cada uno de ellos.

1.1. Artículo 8 del Código Orgánico Tributario

En cuanto al primero de los elementos mencionados, el artículo 8 en comentarios dispone textualmente:

> **Artículo 8 COT**: *"(...) Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.*
>
> *Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.*
>
> *Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo."*

Como se aprecia, la primera idea que se asoma de la lectura de la norma anterior, es que cualquiera sea la clase o tipo de disposición de la que nos ocupemos, la aplicación de éstas será prospectiva, es decir, hacia el futuro, con la excepción prevista en materia sancionatoria.

Luego, la mencionada disposición distingue varios tipos de normas, para acreditar a cada una de ellas un efecto diferente en esa aplicación temporal futura.

• Normas procesales o adjetivas.

Este tipo de disposición *"...se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores"*. Las normas procesales son las que aluden o

regulan los diferentes actos, formalidades y fases que tienen lugar en el marco de un determinado procedimiento administrativo o proceso judicial, por ende, tienen un carácter instrumental.

Esta disposición sigue la línea del artículo 9 del Código de Procedimiento Civil, cuya redacción señala que, *"La ley procesal se aplicará desde que entre en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en este caso, los actos y hechos ya cumplidos y sus efectos procesales no verificados todavía, se regularán por la ley anterior."*

En el ámbito fiscal, las normas de procedimiento tienen un radio de influencia muy amplio, toda vez que el Código Orgánico Tributario no sólo regula en su articulado diferentes procedimientos administrativos, previstos en el Capítulo III correspondiente al Título IV *ejusdem*, sino que además este texto, establece toda una serie de normas que esencialmente se ocupan de definir el cauce administrativo en diferentes tópicos, y que como tal, también es predicable de ellas su naturaleza adjetiva. Es sin embargo necesario advertir que en muchos casos es una cuestión de hecho que tiene que ser objeto de precisión en cada caso.

Adicionalmente, vamos a encontrar normas adjetivas en la totalidad de las leyes e instrumentos normativos sublegales mediante los cuales se crean y reglamentan los diferentes impuestos, tasas y contribuciones especiales que conforman el sistema tributario venezolano.

Un ejemplo de normas procedimentales, son aquellas que determinan la forma y oportunidad en la presentación de las declaraciones de los contribuyentes.

Para este supuesto de normas de procedimientos, vigencia y aplicación coinciden en el mismo evento.

- **Normas sancionatorias.**

Conforme lo pauta el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las normas de contenido sancionatorio no pueden ser aplicadas hacia el pasado, salvo que éstas beneficien al infractor.

Lo anterior nos introduce directamente en el tema de la **irretroactividad de las leyes**, el cual por su importancia y vinculación al tema de la vigencia, merece algunos comentarios.

La irretroactividad en un sentido general, alude a la garantía establecida en el ordenamiento jurídico de un país, que tiene por objeto evitar que las normas, cualesquiera sea su rango jerárquico, sean aplicadas a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigencia.

Siendo que la función de las normas es regular conductas, y que es imposible para los administrados anticipar tales disposiciones, su aplicación hacia el pasado, es una fórmula aberrante que traiciona la seguridad jurídica a la que también está obligado a garantizar el Estado por previsión constitucional.

En palabras de TIPKE, la retroactividad de una disposición se define de la siguiente manera:

> *"Una norma es retroactiva cuando produce efectos jurídicos en un momento que precede a aquel en el cual dicha norma fue aprobada y publicada."*[80]

Ahora bien, en nuestro país, constitucionalmente la irretroactividad está consagrada, como dijimos, en la norma del artículo 24 de la Carta Fundamental, y tiene como fundamento teleológico, el llamado principio de favorabilidad en materia penal. La excepción de la irretroactividad, es conocida como la retroactividad o habilitación para aplicar los efectos de tales normas hacia el pasado[81], todos elementos que interesan al Derecho Tributario,

---

[80] **TIPKE, Klaus**. La Retroactividad en el Derecho Tributario, incluido en la obra colectiva, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001, p. 343

[81] En adición a la norma constitucional, el Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional, vigente en Venezuela mediante Ley Aprobatoria que fue publicada en la Gaceta Oficial N° 5.507 Extraordinaria, de 07 de diciembre de 2000, acoge la referido principio, en los siguientes términos:
"**Artículo 24. Irretroactividad ratione personae**
"1. Nadie será penalmente responsable de conformidad con el presente Estatuto por una conducta anterior a su entrada en vigor.

en la medida que el Código Orgánico Tributario prevé un *corpus* normativo de corte penal.

El texto del artículo 24 constitucional señala al respecto:

> **Artículo 24 Constitución**: *"Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.*
>
> *Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea."*

El artículo de la Constitución antes transcrito, implica que sólo podrán ser aplicadas hacia el pasado normas más favorables de contenido penal o sancionatorio. En el análisis de esta norma nuestro Máximo Tribunal, respecto de la expresión *"...cuando imponga menor pena..."* ha entendido que ésta debe ser apreciada *"...mediante una interpretación finalística, en el sentido de que será retroactiva la ley que imponga un menor gravamen al reo..."*[82]

La irretroactividad también involucra la consideración de las pruebas que pudieran evacuarse en el marco de un proceso, conforme a la ley procesal vigente para la fecha en que se promovieron[83].

"2. De modificarse el derecho aplicable a una causa antes de que se dicte la sentencia definitiva, se aplicarán las disposiciones más favorables a la persona objeto de la investigación, el enjuiciamiento o la condena"

[82] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 4 de mayo de 2004, en el caso: José Agripino Valero Coronado.

[83] En efecto, la Sala Constitucional ha señalado al respecto, lo siguiente: *"Es obvio, entonces que en cuanto a la actividad probatoria en el proceso cuando acaece la modificación de la ley procesal, la valoración de la prueba ya promovida y evacuada debe hacerse coriforme a la ley vigente para la fecha en que fue promovida y por tanto, la nueva ley no puede afectar a la prueba ya consumada bajo el imperio de la ley precedente.*

En los procesos penales, es innegable que los criterios valorativos respecto de la prueba, son criterios que el legislador no puede cercenar injustamente con posterioridad

La excepción a la irretroactividad de una norma, como se mencionara, se encuentra entonces permitida en materia penal[84], y en consecuencia, en el ámbito del Derecho penal-tributario, no siendo sin embargo extrapolable tal solución a los casos tributarios

al hecho, porque lesionan fundamentalmente el derecho que todo ciudadano tiene al proceso que la ley vigente al tiempo del hecho tenía establecido para la realización del derecho penal de fondo cuyas normas se han violado.

Al entrar en vigencia el Código Orgánico Procesal Penal y derogar el Código de Enjuiciamiento Criminal, se comenzó a aplicar un sistema diferente de apreciación de las pruebas. En consecuencia, el sentenciador del proceso en transición, que no ha dictado sentencia definitiva, tiene la obligación en la oportunidad de evaluar las pruebas, de regirse por el mandato constitucional establecido en el señalado artículo 24, y según sea el caso, aplicar el sistema de la tarifa legal establecido en el Código de Enjuiciamiento Criminal, si las pruebas fueron evacuadas durante su vigencia; o el sistema de la libre convicción si fueron evacuadas estando ya vigente el Código Orgánico Procesal Penal.

Siendo ello así, la Sala aprecia, que en el presente caso si las pruebas fueron evacuadas bajo la vigencia del Código de Enjuiciamiento Criminal, éstas han debido ser estimadas conforme las reglas de valoración establecidas en dicho Código, que benefician al imputado." Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 06 de junio de 2003, en el caso Instituto de Beneficencia Pública y Bienestar Social del Estado Táchira.

84 *"...el carácter irretroactivo de la ley deriva del principio de legalidad, y como excepción,* ***su retroactividad es admitida sólo en materia penal****, tanto en el orden sustantivo como adjetivo, únicamente en el caso de su mayor benignidad en relación al acusado (Sentencia n° 35/2001 del 25 de enero, caso: Blas Nicolás Negrín Márquez). Ahora bien, la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable no es ilimitada; en este sentido, esta Sala debe reiterar que las disposiciones legales, en principio y como regla general, no son aplicables a hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia, salvo las excepciones allí previstas, a saber: (i) las leyes de procedimiento se aplicarán aun a los procesos que se hallaren en curso cuando entren en vigencia, con la limitación relativa a los procesos penales, en los cuales se estimarán las pruebas evacuadas conforme a la ley vigente para la fecha en que fueron ofrecidas, en cuanto beneficien al reo o rea; y (ii) cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea (Sentencia n° 2461/2001 del 28 de noviembre, caso: George Yebaile y otro).*

Por lo tanto, las normas de naturaleza adjetiva, aun cuando se refieran a la materia penal, se aplican inmediatamente al entrar en vigencia; y, por vía de excepción, se admite la aplicación ultractiva de la ley derogada para regular la estimación de las pruebas ya evacuadas, si ello resulta favorable al reo, o bien cuando haya duda razonable, caso en que se aplicará la norma que lo beneficie." Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de abril de 2004, en el caso JORGE ALEJANDRO ROJAS y otros.

en los que no se vea envuelta una norma de contenido penal o sancionatorio[85], lo cual atiende no sólo a la literalidad de la norma constitucional del artículo 24, sino además, a los fundamentos, principios y raíces que alimentan tanto al Derecho Penal como al Derecho Tributario.

En efecto, una primera aproximación al tema tributario, conduce a entender que no está prevista constitucionalmente de manera formal o expresa y aún implícita, la aplicación retroactiva de normas fiscales, más que aquellas de contenido sancionatorio, siempre y cuando favorezcan al infractor.

De esta manera, ni aquellas disposiciones alusivas a la definición del hecho imponible, de los sujetos activo o pasivo, las relativas al establecimiento de la base imponible, o inclusive las que prevean beneficios fiscales, y en general cualquier otra que no tenga carácter sancionatorio, podrán aplicarse hacia el pasado, **aún y cuando beneficien al contribuyente**.

Esta situación fue entendida por el legislador del Código Orgánico Tributario, toda vez que la consagratoria en dicho texto del principio de irretroactividad, y concretamente, su excepción, está limitada al plano sancionatorio, como desarrollo que es de la disposición constitucional antes citada.

De esta manera, únicamente en lo que atiene a la aplicación de normas que determinen sanciones más favorables al infractor por la comisión de ilícitos tributarios, podrá hablarse de la posibilidad de aplicarlas retroactivamente. Tal es el elemento tratado en el caso EDIL CARIBE, C.A. decidido por nuestro Máximo Tribunal en fecha 1° de junio de 2011, y que al efecto dispuso:

> *"...el principio de irretroactividad de la Ley proscribe, en beneficio de la seguridad jurídica de los sujetos de derecho,*

[85] *"...ontológicamente los ilícitos tributarios y sanciones que revisten la calidad de penas, tienen todos la misma naturaleza jurídica; por consiguiente, el régimen de aplicación debe ser el mismo, tanto en lo que respecta al órgano competente y al procedimiento para aplicar las sanciones como en lo que respecta a las garantías del imputado."* **VALDÉS COSTA, Ramón**. Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 22.

la aplicación de una determinada normativa a situaciones de hecho suscitadas con anterioridad a su entrada en vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, única y excepcionalmente, como defensa o garantía de la libertad del ciudadano (retroactividad in bonus).

Siguiendo estos lineamientos generales, el Código Orgánico Tributario de 2001 dispone en su artículo 8, lo siguiente: (...)

De la lectura de la norma que antecede...puede apreciarse que en el Texto Orgánico Tributario de 2001 inspirado en los principios del Derecho Penal que informan al derecho sancionatorio tributario, el legislador incorporó al ámbito de las relaciones impositivas una derivación del principio "indubio pro reo", el cual supone la flexibilización del principio sancionatorio "tempus commissis infrationis" en provecho inmediato de las garantías económicas del contribuyente o responsable infractor y de manera mediata, en obsequio a la observancia de la garantía o derecho a la igualdad ante la ley consagrado en el artículo 21 del Texto Constitucional, que prohíbe un trato discriminatorio entre sujetos que otrora violentaron la normativa aplicable en razón del tiempo, respecto de aquellos que cometieron los mismos hechos luego de la despenalización de la conducta o de la atenuación o supresión de la sanción. (Vid. Sentencia Nro. 00570 de fecha 28 de abril de 2011, caso: Uomo Shop Sam-Val, C.A.).

Por ello, aun cuando en el caso que nos ocupa, la falta de alusión al domicilio fiscal de las sucursales de la empresa matriz en las facturas emitidas durante los períodos impositivos comprendidos desde el mes de julio de 2005 hasta el mes de junio de 2006, encuadraba en el tipo sancionatorio previsto en el numeral 3 del artículo 101 del Código Orgánico Tributario de 2001, lo que invistió de legalidad al acto administrativo recurrido conforme al marco normativo

aplicable para la fecha; la derogatoria absoluta de este requisito en la actual y aplicable Providencia Administrativa Nro. SNAT/2008/0257, impone a esta Máxima Instancia aplicar retroactivamente al caso de autos el aludido marco regulatorio, y al no ser exigible el único incumplimiento advertido en la facturación de la empresa accionante, debe forzosamente anularse de la cuestionada Resolución de Imposición de Sanción Nro. GRTI-RCE-DFD-2006-01-04-DF-PEC-0430 del 25 de octubre de 2006, la multa impuesta por resultar a la fecha del presente fallo violatoria de las precitadas garantías constitucionales. Así se declara."

Asimismo, en sentencia del 08 de noviembre de 2011, la Sala Político-Administrativa señaló en el caso TELCEL:

"Respecto al principio de irretroactividad de la Ley, ha sido reiterada la interpretación de la Sala al indicar que el mismo está referido a la prohibición de aplicar una normativa nueva a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, ***permitiéndose la retroactividad de la norma sólo como defensa o garantía de la libertad del ciudadano.***" (destacado mío)

Ahora bien, en muchas oportunidades se utiliza un lenguaje muy genérico para hablar del principio de irretroactividad, en el sentido que éste gravita en torno al Derecho Penal, y si bien, las normas de otra naturaleza distinta a la penal en principio, no deben tampoco aplicarse hacia el pasado, ello responde a otras motivaciones y fundamentos jurídicos, y no del artículo 24 constitucional.

De esta manera, cuando se trate de temas de orden penal-sancionatorio, la cobertura constitucional directa la ofrece el artículo 24 citado. De otra parte, cuando la aplicación retroactiva concierne a cualquier otro tipo de disposición, es la garantía de seguridad jurídica la que se activaría en primerísimo orden.

Obviamente cuanto acabamos de señalar no supone la exclusión o imposibilidad de fundamentar la violación de la garantía de seguridad jurídica, en casos de indebida aplicación retroactiva de una norma penal, pues en efecto, resulta violentada, e igualmente en el caso contrario, pues se trata, el contenido en el artículo 24 constitucional, de un principio extrapolable a otros órdenes. La distinción que proponemos tiene entonces como sentido práctico lograr mayor precisión técnica en la argumentación legal.

Es importante rescatar que en uno u otro caso, estas garantías aplican a cualquier rango jerárquico de norma, de allí que una lectura sesgada y descontextualizada del texto que sugiera limitarlo sólo al plano legal, desembocaría en un despropósito.

De esta forma, cuando se alude a la irretroactividad de las *leyes*, no puede entenderse de manera literal a los instrumentos normativos dictados por la Asamblea Nacional en el ejercicio de su labor legislativa, esto es, leyes en sentido material y formal, sino abrazando a cualquier otro instrumento de carácter normativo, es decir, ley en sentido amplio.

En último término, la irretroactividad como concepto está dirigido a cualquier tipo de norma - rango - e inclusive materia (tomando en cuenta las precisiones efectuadas), por lo que la base constitucional de este principio no es sólo el mencionado artículo 24, sino que es una garantía que a su vez se soporta y se encuentra imbricada con otros principios, cuales son, seguridad jurídica, legalidad, o en último caso, con fundamento en la Cláusula abierta de derechos y garantías prevista en el artículo 22 constitucional.

La imposibilidad de aplicar el derecho hacia el pasado es una elemental regla de derecho, que sin embargo se soslaya todos los días acudiendo a los más variopintos artilugios.

Ahora bien, en materia tributaria, se presentan situaciones en las que, por así preverlo expresamente el legislador, determinadas normas se aplican hacia el pasado. Ello, en tanto no

perjudiquen al contribuyente, son perfectamente posibles, ya sea porque (i) se funden en la excepción de retroactividad, como p.e. una norma sancionatoria más favorable; o bien porque (ii) se trate de una disposición que ofrezca un tratamiento fiscal más favorable. Justamente la distinción a la que apelábamos líneas atrás soporta que una norma tributaria más favorable solamente "pueda" y no "deba" ser aplicada hacia el pasado.

Efectivamente, no existe limitación para que una norma favorable de corte tributario (no sancionatoria) pueda ser aplicada hacia el pasado. Insistimos, en el caso de la retroactividad penal-tributaria, no es una posibilidad, sino una obligación su aplicación hacia el pasado.

Si bien no es muy frecuente, uno de los casos en los que se acude a la aplicación retroactiva en materia fiscal es con ocasión de la publicación de leyes de remisión de deuda.

En estos casos, por razones de orden meramente recaudatorias, se dispensa a los contribuyentes del pago de multas e intereses causados en el pasado, e inclusive en algunas oportunidades de un porcentaje del propio tributo al cual renuncia el sujeto activo a favor de un objetivo recaudatorio.

Esta aplicación hacia el pasado, constituye en palabras de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, *"...una flexibilización del principio de indisponibilidad del tributo, conforme al cual el sujeto activo de la relación jurídico tributaria (el Estado en cualquiera de sus manifestaciones), se encuentra en la obligación legal de detraer de las arcas privadas los montos adeudados por tales conceptos, sin que pueda, renunciar a ellos, dejando de percibirlos total o parcialmente, y menos aún, excederse en la determinación y posterior recaudación de su real importe.*

Esta característica es consecuencia natural del principio de legalidad que debe regir toda actuación administrativa, específicamente del principio de legalidad tributaria según el cual no pueden cobrarse tributos, ni otorgarse exenciones y exoneraciones sin previsión de ley, pero tampoco pueden dejarse de percibir los que hayan sido legalmente previstos.

Por consiguiente, si para crear un tributo con todos sus elementos constitutivos debe existir una disposición expresa de Ley, entonces, la única fórmula jurídicamente válida para renunciar al cobro del importe fiscal debe necesariamente originarse de la concepción de un instrumento normativo formal con rango de Ley, que represente la voluntad de quien detenta la potestad tributaria en cada supuesto."[86]

- **Normas referentes a la existencia o cuantía de la obligación tributaria.**

Sobre el particular, éstas comenzarán a aplicarse *"...desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley..."*

Los elementos que definen la existencia o cuantía de una obligación tributaria, son aquellos que se vinculan con la esencia del tributo, y sin los cuales simplemente resulta inaplicable, y es justamente por su importancia, que (i) sólo puede ser establecidos mediante ley; (ii) ante un vacío, no es posible colmarlo aplicando la analogía, tal y como lo predican, respectivamente, los artículos 3 y 6 del Código Orgánico Tributario:

> **Artículo 3 COT:** *"Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:*
>
> *1.- Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. (...)"*
>
> **Artículo 6 COT:** *"La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones."*

Al respecto, la existencia de un tributo se vincula básicamente, con el llamado hecho imponible.

[86] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en el caso NYC CONSTRUCCIONES, C.A. de fecha 28 de febrero de 2012.

Sobre el particular, siguiendo la didáctica exposición del maestro VILLEGAS, respecto de la hipótesis condicionante establecida por el legislador[87], se desprenden a su vez cuatro elementos, conocidos como el aspecto material, personal, temporal y espacial del hecho imponible.

A este respecto, el aspecto material, no es otra cosa que la descripción objetiva de un hecho o situación imponible. Por su parte, el aspecto personal, está referido a la individualización de la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos. Luego, el llamado aspecto temporal, alude al momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible; y finalmente, el aspecto espacial, representa el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Por su parte, la cuantía de la obligación, se conecta con las nociones de base imponible y alícuota aplicable, ya que son estos los elementos que posibilitan la determinación del *quantum* a pagar por parte del contribuyente.

En todos estos casos, la aplicación de una norma vigente puede llegar a dilatarse por meses, dependiendo de la fecha en que la norma haya sido dictada, del tipo de tributo que se trate, y por supuesto, del ejercicio fiscal que rija a la empresa, que no necesariamente tiene que ser el denominado "ejercicio calendario", que va de enero a diciembre, siendo que una compañía está en libertad de escoger otro, siempre que éste comprenda doce meses.

En este contexto, la periodicidad del tributo es fundamental, ya que por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta es anual, pero el Impuesto al Valor agregado tiene una periodicidad mensual. De allí que una modificación del primero, efectuada en el mes de enero, sería aplicable, para un contribuyente con ejercicio calendario sólo para el 1° de enero del año entrante (ya que es el período respectivo del contribuyente que se inicia a partir de la fecha

[87] **VILLEGAS, Héctor**. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1992, p. 273.

de entrada en vigencia de la ley), y para el caso del Impuesto al Valor Agregado, la modificación del texto sería aplicable simplemente al siguiente mes, de acuerdo a la misma regla del artículo 8 del Código Orgánico Tributario.

4.1.2. Colisión de normas.

En oportunidades, el problema de la aplicación de una norma pasa por resolver el posible enfrentamiento o colisión que se plantee frente a otra disposición, siendo, conforme lo dispuesto en el numeral 8° del artículo 336 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela[88], la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia el tribunal competente para su conocimiento.

Sobre este recurso de colisión, la Sala Constitucional, ha señalado:

> *"La resolución de conflictos normativos es una actividad común a cualquier operador jurídico, pues todos están en la necesidad de precisar, ante eventuales colisiones, la norma que resulta aplicable, con la salvedad de que esta Sala -y antes la Corte Suprema de Justicia en Pleno- tiene el poder de que su declaración tenga carácter vinculante y, en consecuencia, deba ser seguida por todo aquel que, en un momento dado, se enfrente al dilema de aplicar una u otra norma.*
>
> *A partir del fallo de esta Sala, entonces, el dilema desaparece: ya no habría conflicto, pues la sentencia decide cuál norma aplicar y cuál no. Es un caso típico de sentencia declarativa de certeza, pues elimina la incertidumbre sobre una situación controvertida, y lo hace de manera definitiva.*

[88] **Artículo 336 Constitución**: *"Son atribuciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia: (...)*
8. Resolver las colisiones que existan entre las diversas disposiciones legales y declarar cuál debe prevalecer."

Entre esos principios se destaca, en el caso de autos, el de la especialidad: será de aplicación preferente aquella norma que se refiere de manera más concreta al aspecto debatido..."

En materia tributaria existen muchos ejemplos en los que se presenta este enfrentamiento normativo, cuya resolución determina cuál es la norma que en definitiva resulta aplicable.

4.2. Derogación de las leyes

La contrapartida de la vigencia de una norma es precisamente su derogación, sin embargo hay que tener siempre muy en cuenta, que las normas de contenido tributario que hayan sido derogadas, serán aplicables a los ejercicios en los cuales éstas se encontraron vigentes, teniendo valor con todo rigor para este caso, el aforismo conocido como *"tempus regit actum"*[89], es decir, debe aplicarse la legislación que estuviere vigente en el momento de verificación del hecho imponible.

Ahora bien, la derogatoria de una disposición no siempre es expresa, pudiendo verificarse la conocida en doctrina como derogación tácita. Aquélla supone que *"...el legislador, expresamente, manifiesta su voluntad derogatoria..."*[90]; en el caso de la derogación tácita o abrogación, ésta *"...se produce cuando, con ausencia de manifestación expresa alguna por parte del legislador, la ley posterior es incompatible con la ley anteriormente vigente..."*[91].

A su vez, siguiendo a DIAZ AZNARTE, las condiciones que deben concurrir para establecer la situación de contradicción normativa, que haga pensar en una derogatoria tácita, son *"...igualdad de materia entre ambas leyes, identidad de los destinata-*

---

[89] *"La forma de los actos jurídicos se rige por la ley vigente en la época de su perfeccionamiento"*. **FRADIQUE-MÉNDEZ, Carlos**. Adagios y Términos Jurídicos, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Cuarta Edición, Medellín, 2000, p. 120.

[90] **DÍAZ AZNARTE, Mª Teresa**. Teoría General de la Sucesión de Normas en el Tiempo, Ob. cit., p. 31.

[91] **DÍAZ AZNARTE, Mª Teresa**. Teoría General de la Sucesión de Normas en el Tiempo, Ob cit., p. 32.

rios de sus mandatos y contradicción e incompatibilidad entre los fines de los preceptos."[92]

Ahora bien, la antonimia que haga suponer la derogación de una norma, bien sea expresa o tácita, requiere adicionalmente la consideración de los siguientes criterios o fórmulas interpretativas:

(i) En primer lugar, aquella que coloca su acento exclusivamente en la temporalidad, conocida como, *lex posterior derogat legi priori,* es decir, la ley posterior deroga la ley anterior. Esta fórmula se explica en la idea que el ordenamiento jurídico debe constantemente acoplarse a la nueva realidad que desea regular, para lo cual será la norma más reciente aquella que deba otorgársele primacía, justamente por asumirse que está más actualizada, y con ello, ser más acorde con la realidad.

La inmutabilidad de las normas sólo atentaría contra el propio sistema que rápidamente caería en desuso ante la inexorable variación de las circunstancias de hecho.

Ahora bien, la determinación de la derogatoria de una norma no siempre es tan lineal como para agotarse en la regla anterior. El juicio de valor que la establezca debe también tomar en cuenta dos reglas adicionales que se vinculan, más que al elemento estrictamente temporal, a uno de tipo cualitativo.

(ii) De esta forma, *lex superior derogat legi inferiori,* (ley superior deroga ley inferior), o principio de jerarquía, atiende al grado de la norma dictada, constituyendo un presupuesto para que se produzca la derogatoria de una disposición que el nuevo instrumento normativo sea, al menos, de igual rango a aquel que se pretende abolir, sin embargo, tampoco con esta regla obtenemos una cobertura total, ya que el diseño de la regulación cada vez se vuelve más específico, debiendo enfrentarnos a casos de derogatorias generales o residuales, que atienden a la ya trillada fórmula de derogar *cualquier otra disposición que colida con la presente ley.*

[92] **DÍAZ AZNARTE, Mª Teresa**. Teoría General de la Sucesión de Normas en el Tiempo, Ob cit., p. 33.

(iii) Es en este entorno donde se considera la restante regla de orden cualitativo: *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, es decir, ley posterior general no deroga ley anterior especial, reconociendo que debe ser el mismo legislador especializado el que en efecto tenga que redefinir los términos de la nueva norma.

Es interesante este último aspecto, ya que la determinación de cuál es la especialidad en una regulación, y en consecuencia, si la nueva norma puede o no afectar determinada ley, supone muchas veces un punto de controversia.

Respecto de este particular, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 05 de agosto de 2003, en el caso COMPAÑÍA ANÓNIMA NACIONAL TELÉFONOS DE VENEZUELA (CANTV) precisó que "(...) *será de aplicación preferente aquella norma que se refiere de manera más concreta al aspecto debatido*".

4.3. Declaratoria de nulidad

Otra forma de pérdida de vigencia de una norma, es mediante la declaratoria de nulidad que realice la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, conforme a lo dispuesto a tal efecto en los artículos 334 y 336 de la Constitución[93].

[93] **Artículo 334 Constitución**: "*(...)Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como jurisdicción constitucional, declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución o que tengan rango de ley, cuando colidan con aquella.*"
Artículo 336 Constitución: "*Son atribuciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia:*
Declarar la nulidad total o parcial de las leyes nacionales y demás actos con rango de ley de la Asamblea Nacional, que colidan con esta Constitución.
Declarar la nulidad total o parcial de las Constituciones y leyes estadales, de las ordenanzas municipales y demás actos de los cuerpos deliberantes de los Estados y Municipios dictados en ejecución directa e inmediata de esta Constitución y que colidan con ella.
Declarar la nulidad total o parcial de los actos con rango de ley dictados por el Ejecutivo Nacional, que colidan con esta Constitución.

Es muy interesante la definición de los efectos en el tiempo de la nulidad decretada, a lo cual obliga la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

Al respecto, y a pesar que en puridad toda nulidad absoluta implica entender que la norma nunca existió, justamente la determinación de los efectos en el tiempo supone en muchos casos, la ponderación de intereses que hagan aplicable sólo hacia el futuro la sentencia dictada..

Es el caso de la sentencia de la Sala Constitucional, en la oportunidad de decidir la solicitud de aclaratoria de la sentencia que declaró la nulidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, dictada el 26 de julio de 2000, siendo que en aquel momento, se adujo como principal argumento para entender que la nulidad declarada no podía tener un carácter *ex tunc*, en función de los altos objetivos de la República, siendo la Sala Constitucional, una instrumentalidad de ellos.

4.4. Caducidad de las normas

Como punto final en el presente estudio sobre la vigencia de las normas tributarias haremos unas breves consideraciones en torno a la caducidad de las normas.

En sentido general, *"...la caducidad está determinada por la existencia de un plazo perentorio establecido en la Ley, para el ejercicio de un derecho, de una facultad o de una potestad, transcurrido el cual ya no es posible tal ejercicio, porque ya se ha producido el vencimiento del plazo fijado en el texto legal, el cual es el que hace operar y producir en forma directa, radical y automática la extinción del referido poder de obrar..."*[94]

Declarar la nulidad total o parcial de los actos en ejecución directa e inmediata de esta Constitución, dictados por cualquier otro órgano estatal en ejercicio del Poder Público, cuando colidan con ésta. (...)"

[94] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de mayo de 2011, en el caso CONSTRUCCIONES PASVAL C.A.

Determinadas normas son concebidas con un período de vigencia limitado en el tiempo, tal es el caso típico de los beneficios fiscales[95].

En tales supuestos, la vigencia normativa está sujeta a los propios límites con los cuales fue concebida la norma.

En el foro muchas veces se ha discutido la "reactivación" del plazo de vigencia de estos beneficios, con ocasión de la modificación de la ley que los contiene. Es decir, si ante la reforma de algún aspecto de la ley, y no propiamente del beneficio, debe entenderse que el mismo debe volver a contarse.

Por otro lado, en el caso de la actualización de la Unidad Tributaria, no pensamos que pueda hablarse de caducidad de la norma, no obstante la obligación que se impone de su reajuste anual, en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario: *"(...) Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la administración tributaria nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. (...)"*. En este supuesto, mientras no se modifique el valor, éste permanecerá vigente, sin que pueda ajustarse automáticamente.

La caducidad de las normas es entonces, un mecanismo que busca garantizar la limitación temporal del efecto que pretende lograrse con la regulación, el cual sin embargo no está exento de problemas interpretativos en cuanto a su alcance.

---

[95] **Artículo 75 COT:** *"La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley, o en su defecto, el de este artículo."*
Artículo 77 COT: *"Las exenciones y exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior, aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho. Sin embargo, cuando tuvieren plazo cierto de duración, los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho término, pero en ningún caso por más de cinco (5) años a partir de la derogatoria o modificación."*
Artículo 78 COT: *"Las rebajas de tributos se regirán por las normas de este Capítulo en cuanto les sean aplicables."*

4.5. Conclusiones

La vigencia de las normas tributarias debe deslindarse conceptualmente de su aplicación a fin de evitar equívocos, estando sometida a reglas particulares que han sido determinadas desde la propia Constitución.

La vigencia está definida como la integración de las normas al ordenamiento jurídico.

En cuanto a la aplicación efectiva de una disposición tributaria, ésta se encuentra supeditada a (i) la naturaleza jurídica de la nueva norma, en los términos predicados en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario; así como, (ii) a la decisión de los Tribunales respecto de posibles situaciones de colisión entre normas.

Finalmente, la pérdida de vigencia de una norma está determinada por (i) su derogación expresa o tácita; (ii) la eventual declaratoria de nulidad; así como (iii) por la caducidad que ella misma puede prever.

Bibliografía

Libros

1.- ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO. Estudio del Código Orgánico Tributario de 2001.

2.- BASTIDA, X. (2000), ***El derecho como creencia: Una concepción de la filosofía del derecho***. Bogotá: Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, Universidad del Externado de Colombia.

3.-BETTI, E. (1971), ***Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos***. Traducción de José Luis de los Mozos. (2da ed). Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.

4.- BORDA. TRATADO DE DERECHO CIVIL. Parte General. 20° Edición. Abeledo- Perrot. Buenos Aires- Argentina. 1999

5.-CARDONA RAMIREZ, A. (1982), ***Derecho Sustancial Tributario***. 2da ed. Bogotá: Editorial Temis Librería.

6.- CAPPELLO PAREDES, TAORMINA. La Vigencia Temporal de la Ley Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano. Referencia a casos Prácticos, Revista de Derecho Tributario N° 131, Julio, Agosto, Septiembre 2011, Editorial LEGIS, Caracas, 2011.

7.- CASÁ, JOSÉ OSVALDO. LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE SEGURIDAD JURÍDICA. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Libro Homenaje al Profesor Víctor Uckmar. Universidad Austral. Editorial Depalma. Buenos Aires - Argentina. 2005.

8.- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIO. Modelo de Código Tributario del CIAT. Panamá 1997.

9.-DELGADO, F. (2005), ***Introducción al Análisis Jurídico***. (1era ed). Caracas: Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Escuela de Derecho.

10- DÍAZ AZNARTE, MARÍA TERESA. Teoría General de la Sucesión de Normas en el Tiempo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

11- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. Relatoría General XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Memorias de esas Jornadas.

12 .- FRADIQUE-MÉNDEZ, CARLOS. Adagios y Términos Jurídicos, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Cuarta Edición, Medellín, 2000.

13- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Estatutos y Resoluciones de las Jornadas; Montevideo- Uruguay 1993 y la actualizada del año 2004

14.- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO MEMORIAS DE LAS XX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. Año 2000- Salvador de Bahía - Brasil. Tema 2. La Codificación en América Latina.

15 GARCIA BELSUNCE, H. *et al.* (1994), ***Estudios de Derecho Constitucional Tributario: en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui.*** Buenos Aires: Ediciones Depalma.

16.- GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO y LEJEUNE ERNESTO. Derecho Tributario Tomo I Universidad de Salamanca - España

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

17 KAUFFMAN, A. (1999), ***Filosofía del Derecho***. Traducción al español de Luis Villar Borda y Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

18.- NEUMARK, FRITZ. Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

19.- OCTAVIO, JOSÉ ANDRÉS. Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas- Venezuela. 1998.

20.- PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUÍS Y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, MIGUEL. Fundamentos de Derecho tributario. Edersa. Madrid-España.

21.- PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/ BID. Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario.

22.- RODRIGUEZ ARIAS-BUSTAMANTE, L. (1961), ***Ciencia y Filosofía del Derecho. (Filosofía, Derecho y Revolución)***. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América.

23.- ROMERO MUCI, HUMERTO. Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local. Tomo I. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas Venezuela, 1997.

24.- ROMERO-MUCI, H. (2012), ***El Derecho y el Revés de la Contabilidad***. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios 94.

25.- SAINZ DE URQUIZA, F. (1990), ***La Interpretación de las Leyes Tributarias***. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.

26.- SANCHEZ-COVISA, JOAQUÍN. La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano. Ediciones de la Contraloría General de la República. Caracas, 1976.

27.- TIPKE, KLAUS. La Retroactividad en el Derecho Tributario, incluido en la obra colectiva, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001.

28.- VALDES COSTA, RAMÓN. Informe sobre Modelo de Código Tributario para América Latina en Revista Tributaria N° 134 del Instituto Uruguayo de Estudios Tributario.

29.- VIGILANZA GARCÍA, ADRIANA. La Federación Descentralizada. Editorial Los Angeles Editores, C.A. Maracaibo Venezuela, 2010.

30.- VILLEGAS, HÉCTOR. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributaria. Editorial Astrea, Buenos Aires. 2002.

31. VON IHERING, R. (1960), ***El Fin en el Derecho***. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, S.R.L..

Leyes

1.-ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. Gaceta Oficial de Fecha 17 de Octubre de 2001.

2.- DIVISION ESTUDIOS LEGISLATIVOS, Cámara de Senadores, República Oriental del Uruguay, Actualización Código Tributario de fecha 2 de marzo de 2010.

TEMA IV

DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

Rafael Enrique Tobía Díaz*
Coordinador

SUMARIO

INTRODUCCIÓN. **1.** Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria. **1.1.** Relación de poder a Relación de Derecho. **1.2.** Concepto de Relación Jurídica Tributaria. **1.3.** El principio de igualdad de las partes en la Relación Jurídica Tributaria. **1.4.** Contenido de la Relación Jurídica Tributaria. **a)** Posiciones doctrinarias. **b)** Nuestra posición. **2.** La Obligación Tributaria. **2.1.** El Hecho Imponible. **2.1.1.** Noción. **2.1.2.** Elementos Constitutivos del Hecho Imponible. **2.2.** Aspecto objetivo o material. **2.2.1.** Presupuestos genéricos y específicos. **2.2.2.** Presupuestos simples y complejos. **2.3.** Aspecto subjetivo o personal. **2.4.** Aspecto espacial. **2.5.** Aspecto temporal del hecho imponible. **3.** No sujeción, exenciones, exoneraciones y otros beneficios fiscales. **3.1.** No sujeción. **3.2.** Exención. **3.3.** Diferencias entre la no sujeción y la exención. **3.4.** Clases de Exenciones. **3.4.1.** Subjetivas y objetivas. **3.4.2.** Exenciones permanentes y temporales. **3.4.3.** Exenciones totales y parciales. **3.5.** Exoneraciones. **3.6.** Rebajas. **4.** Los sujetos de la Obligación Tributaria. **4.1.** El sujeto activo. **4.2.** Los sujetos pasivos. **4.2.1.** Contribuyentes. **4.2.2.** Responsables. **4.2.3.** El Sustituto. **4.3.** La solidaridad

* Abogado egresado *Summa Cum Laude* de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) (2003). Especialista en Derecho Tributario egresado con la *Mención Honorífica* de la Universidad Central de Venezuela (UCV) (2009). Profesor y Jefe de la Cátedra de Introducción al Estudio del Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Profesor del Diplomado de Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP) de la UCAB. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario de la AVDT. Abogado Asociado de la firma Rodríguez & Mendoza.

pasiva. **4.4.** La responsabilidad solidaria. **4.4.1.** Agentes de Retención y de Percepción. **4.4.2.** Representantes. **4.4.3.** Solidaridad por sucesión (actos *inter vivos*). **5.** Base Imponible y alícuota. **5.1.** Naturaleza Jurídica de la Base Imponible. **5.2.** Características de la Base Imponible. **5.3.** Tipos de Base Imponible. **5.4.** Alícuotas o Tarifas. **5.4.1.** Naturaleza Jurídica de la Alícuota o Tarifa. **5.4.2.** Clasificación de la Alícuota o Tarifa. **6.** Presunciones y Ficciones. **6.1.** La Ficción Tributaria. **6.1.1.** El Hecho Imponible creado por la Ficción Tributaria. **6.2.** La Ficción, la Presunción y el Principio de Capacidad Contributiva. **7.** Extinción de la Obligación Tributaria. **7.1.** Clasificación de los Modos de Extinción. **7.2.** El Pago. **7.2.1.** Sujetos obligados al pago. **7.2.2.** Lugar, forma y oportunidad del pago. **7.2.3.** Pagos a cuenta. **7.2.4.** Orden de imputación de los pagos. **7.2.5.** Pago Fraccionado. **7.3.** La Compensación. **7.3.1.** La Compensación en el Derecho Tributario. **7.3.2.** La Evolución de la Compensación en el Derecho Tributario venezolano. **7.3.3.** Casos especiales de compensación en materia de impuestos indirectos. **7.3.4.** Compensaciones provenientes de créditos tributarios cedidos. **8.** La Confusión. **8.1.** Condiciones para la Confusión. **8.2.** Efectos de la Confusión. **8.3.** La Confusión en el Derecho Tributario. **9.** La Remisión de la Deuda. **9.1.** Naturaleza Jurídica. **9.2.** Efectos de la Remisión. **9.3.** La Remisión en el Derecho Tributario. **9.3.1.** Fundamento y Diferencia con la Amnistía Fiscal. **9.3.2.** Sujeto acreedor con Potestad Tributaria para remitir la Deuda. **9.3.3.** Naturaleza Jurídica de la Remisión Tributaria. **9.3.4.** Clases de Remisión de la Deuda Tributaria. **10.** Declaratoria de Incobrabilidad de Deudas Tributarias. **10.1.** Fundamento de la Declaratoria de Incobrabilidad. **10.2.** El Procedimiento de Declaratoria de Incobrabilidad. **11.** La Prescripción. **11.1.** La Prescripción en el Derecho Tributario y su Fundamento Jurídico. **11.2.** Objeto de la Prescripción. **11.3.** La Prescripción y la Caducidad. **11.4.** La Prescripción Tributaria en Venezuela. **11.5.** Imprescriptibilidad de las sanciones. **11.6.** Cómputo del término de la Prescripción. **11.7.** La Interrupción de la Prescripción y sus efectos. **11.8.** Interrupción de la prescripción de la acción penal tributaria. **11.9.** Suspensión del curso de la Prescripción. **11.10.** Prescripción de los Accesorios. **11.11.** Pago de obligaciones prescritas y renuncia de la prescripción. **12.** Los Intereses Moratorios. **12.1.** Los Intereses Moratorios en el Derecho Tributario. **12.2.** Causación de los Intereses Moratorios. **12.3.** Referencia Jurisprudencial sobre los Intereses Moratorios. **12.4.** Intereses Moratorios a favor del Administrado. **13.** De los Privilegios y las Garantías. **13.1.** Los Privilegios. **13.1.1.** Naturaleza del Privilegio. **13.1.2.** Orden legal de excepciones al privilegio. **13.1.3.** Orden de concurrencia de acreedores privilegiados. **13.2.** Las Garantías. **14.** La Determinación de la Obligación Tributaria. **14.1.** Noción. **14.2.** Naturaleza

Jurídica de la Determinación Tributaria. **14.3.** Tipos de Determinación Tributaria por el sujeto. **14.3.1.** Determinación oficiosa o por el sujeto activo. **14.3.2.** Autodeterminación o por el sujeto pasivo. **14.3.3.** Determinación mixta o por ambos sujetos. **14.3.4.** Determinación judicial o por el órgano jurisdiccional. 14.4. Tipos de determinación tributaria por el objeto. **14.4.1.** Determinación sobre base cierta. **14.4.2.** Determinación sobre base presuntiva. **14.4.3.** Determinación sobre base mixta. BIBLIOGRAFÍA.

Introducción

Maryan Karinna Durán Ramírez*

El derecho tributario material prevé los aspectos sustanciales de la relación jurídica que se establece entre el Estado (ente acreedor) y el sujeto pasivo obligado (deudor), con ocasión del tributo. Está integrado por las normas que regulan el contenido de esa relación, la obligación del pago del tributo y sus elementos esenciales. Estudia el hecho imponible y sus consecuencias jurídicas, los sujetos activo y pasivo, la base imponible, la alícuota tributaria, los beneficios tributarios y los medios extintivos de la obligación tributaria. Todos estos aspectos serán abordados en este capítulo.

El derecho tributario formal, por su parte, complementa al derecho tributario material, al cual está indisolublemente unido. Estudia la regulación de los procedimientos administrativos a través de los cuales se aplican las normas materiales. Proporciona las reglas de comprobación de la legitimidad de la acreencia fiscal y la forma en que ésta se convertirá en el importe dinerario

* Abogado (Universidad Católica del Táchira U.C.A.T.) Especialista en Derecho Tributario (U.C.A.T. y Universidad Rómulo Gallegos) Especialista en Derecho Administrativo (U.C.A.T.). Magíster *Scientiarum* en Derecho Tributario (Universidad Santa María). Doctoranda en Derecho (Universidad Andina Simón Bolívar - sede Ecuador y Universidad de Valencia - España). Profesora asociada en pre y postgrado U.C.A.T. Profesora de postgrado Universidad de Los Andes. Directora-Editora de la Revista arbitrada de Ciencias Tributarias *Tributum* (2004-2007). Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Libre ejercicio de la profesión. kduran@ucat.edu.ve

líquido que ingresará al tesoro público. Concentra la conjugación de los elementos configuradores de la obligación tributaria, para establecer su existencia y cuantía. Comprende las fases de determinación, liquidación y recaudación tributaria. Estos últimos aspectos también serán abordados en el presente Capítulo.

1. Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria

1.1. Relación de Poder a Relación de Derecho

Antiguamente, se consideraba la relación tributaria como una relación de poder, ligada al Estado-Policía. El Estado tenía supremacía sobre el súbdito, en virtud de la potestad de *imperium* sin límites jurídicos a sus mandatos. Las normas tributarias, lejos de ser verdaderas normas jurídicas, eran meros mandatos disciplinarios semejantes a las normas de policía. Era imposible considerar al tributo como una relación jurídica -que implicaba el reconocimiento de derechos subjetivos- diferente a una posición de sujeción de súbdito, lo cual se configuraba como una relación de poder.[1]

Luego, con la instauración del Estado de Derecho cesó la relación de poder, en virtud del establecimiento del imperio de la ley. Es decir, el sometimiento del Estado a la ley, apareciendo en el ámbito tributario la relación jurídica tributaria como un cúmulo de derechos y deberes recíprocos entre los sujetos de la relación: el Estado o ente acreedor del tributo y el obligado tributario.

En la historia del derecho tributario, el avance que significó la noción de la relación tributaria como una relación jurídica, sometida a la ley y regida por el principio de la igualdad de las partes, puede situarse en la doctrina alemana de la década de los años

[1] LUCHENA MOZO, Gracia. La relación jurídico-tributaria: El hecho imponible. En: LASARTE, Manuel (Coord.). Manual General de Derecho Financiero. Granada, España, editorial Comares, 1996, v. 2, p. 177.

20, en la obra de NAWIASKY, junto a HENSEL, BÜHLER y otros.[2] El vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no de poder. CARNELUTTI, citado por VALDÉS COSTA, refiere que si un conflicto de intereses se compone de un mandato jurídico, se convierte en una relación jurídica, o sea, "es un conflicto de intereses regulado por el derecho".[3]

La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución. El poder de imponer tributos y la correspondiente situación del contribuyente como súbdito se agotan con la emisión de la ley.[4] Ambos sujetos de la relación jurídica tributaria, es decir, el ente público acreedor del tributo y el contribuyente o responsable, están sometidos a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que la primera le conceda expresamente al acreedor. Es la aplicación de los principios de legalidad y tutela jurisdiccional, derivados del principio fundamental de la *igualdad jurídica de las partes*.[5]

La concepción de la relación jurídica constituye la sólida base del derecho tributario en el Estado de Derecho, en la que existe delimitación legislativa, administrativa y jurisdiccional y se sostiene el principio de igualdad jurídica de las partes de la relación tributaria, sometidas a la Constitución y a la ley. De allí que, teniendo el Estado (ente acreedor del Tributo) el Poder Tributario que lo faculta a crear y exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias a los ciudadanos, éstos, en correlación, tienen el deber de coadyuvar con las cargas públicas a través de los tributos, conforme lo establece el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley."

---

2 VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 422.

3 VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2da. ed. Buenos Aires, Depalma, Marcial Pons y Temis, 1996, p. 295.

4 VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario..., p. 296.

5 VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario..., p. 296.

Este vínculo o conexión implica posiciones activas y pasivas de ambos sujetos, de derechos y deberes recíprocos y coordinados, teniendo el Estado, en un amplio sentido, el derecho a exigir el pago de los tributos y el deber de retribuir esos ingresos públicos a través de la satisfacción de necesidades colectivas y la elevación del nivel de vida de la población, fin último establecido con rango constitucional en el artículo 316. También, el sujeto obligado tiene la carga de cumplir con el pago correspondiente a esa exacción tributaria, entre otros deberes, y el derecho a exigir la buena administración de esos recursos públicos.

1.2. Concepto de Relación Jurídica Tributaria

Se ha dicho que "la noción más amplia y sencilla de relación jurídica es la de una relación constituida por el derecho, entre dos sujetos, con referencia a un objeto"[6] De las normas reguladoras de las obligaciones entre el Estado y los ciudadanos surgen derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación. La facultad de exigir el objeto da la sustancia del derecho subjetivo, del que es titular el sujeto activo de la relación, mientras que la conducta de prestarlo define el deber jurídico a cargo del sujeto pasivo.

GIULIANI FONROUGE define a la relación jurídico-tributaria como aquella que "está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza al titular de éste, por su parte, y a los contribuyentes y terceros por otra".[7] VALDÉS COSTA, por su parte, señala que es "el vínculo de crédito y débito de una suma de dinero entre el Estado y el sujeto pasivo, [...] la Relación Jurídica es una expresión que indica el complejo de efectos jurídicos que emergen de determinada situación de hecho prevista por el derecho".[8]

---

[6] CARNELUTTI, Francesco. Teoría general del derecho, trad. de OSSET Francisco Javier. En: Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955, p.184.

[7] GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero. 5ta ed. Buenos Aires, Depalma, 1993, v. 1. p. 388.

[8] VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario... p.299.

La relación jurídica tributaria en sentido abstracto, refiere BORJAS, es un vínculo que surge entre el Estado, quien ejerce la potestad tributaria, y el pueblo, quien está sometido a ella, en virtud de una norma constitucional de carácter general. Es decir, basta que una persona, natural o jurídica, tenga capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones para que surja entre ella y el Estado esa relación tributaria, en abstracto, por la que ella queda sometida a tal potestad. Y, en sentido concreto, es un vínculo que surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y esa persona, natural o jurídica, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho (*hecho imponible*) previsto en la norma jurídica de naturaleza particular.[9]

1.3. El principio de igualdad de las partes en la Relación Jurídica Tributaria

La relación, ya no de poder sino de Derecho, implica la existencia del Principio de Igualdad de las partes, considerando la concepción de la obligación tributaria como "una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder".[10] Es un principio que no tiene formulación constitucional expresa, lo que se explica por ser un "corolario de los principios de legalidad y tutela jurisdiccional" y "está incluido en el concepto tan impreciso de igualdad ante la ley". Puede enunciarse así: "ambas partes de la relación jurídico-tributaria -sujeto activo y sujeto pasivo- están igualmente sometidas a la ley y a la jurisdicción".[11]

Esa posición, de acreedor y deudor, debe distinguirse de la subordinación del contribuyente respecto al Estado soberano que crea unilateralmente obligaciones pecuniarias a su favor. En el primer caso, existe igualdad y equilibrio respecto al titular del crédito creado por la ley, que sólo tiene los derechos que la ley le asigna. En el segundo caso, el Estado, a través del Poder Legislativo, crea los tributos de acuerdo a sus políticas públicas, pero

[9] BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo. Manual de Derecho Tributario. Caracas, Beatriz Mata Producciones C.A., 2000, p. 73.

[10] VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario... p. 370.

[11] VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario... p. 419.

inclusive bajo esta potestad, su actuación es reglada conforme lo exigen los límites constitucionales a través de los principios fundamentales.

Otro aspecto a considerar es que el principio se refiere a la igualdad jurídica y no a la igualdad de hecho, en el sentido de que puede presentarse, por ejemplo, en el caso de las medidas cautelares o el cobro coactivo y en general, en las funciones de inspección, una posición de superioridad de los órganos administrativos frente al deudor tributario. Pero esta superioridad tiene su fuente en la Constitución y en la ley, y no en un principio no escrito. Jurídicamente son privilegios, es decir, beneficios, establecidos por la ley, justificados o no, pero siempre por ley. Esa posibilidad jurídica debería ser utilizada en la menor medida posible, a efectos de no desvirtuar el alcance del principio de igualdad que tiene su fundamento en que la relación entre el Estado y el individuo respete la idea de justicia.[12]

1.4. Contenido de la Relación Jurídica Tributaria

a. Posiciones doctrinarias

La doctrina ha discutido cuál es el real contenido de la relación jurídica tributaria. En este sentido, sin pretender ahondar en cada una de las dos posiciones básicas que concentran el problema, resulta pertinente al menos reseñar de seguida, en resumen, las conclusiones adoptadas conforme lo explica VILLEGAS[13]:

1) Teorías clásicas, fundacionales o tradicional: Sus principales s autores: el suizo BLUMENSTEIN y el alemán HENSEL, seguido por JARACH (años 1920 y 1965), con las siguientes conclusiones: - Parten del contenido pecuniario del tributo y toma como núcleo la relación jurídica tributaria obligacional, la cual se traba entre Estado y particulares cuando acaece el hecho imponible. - La ley que establece el tributo otorga al fisco un derecho de crédito al que corresponde una deuda del particular. Esta obligación se

[12] VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario... p. 421.

[13] VILLEGAS; Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8va. ed. Buenos Aires, editorial Astrea, 2002, pp. 213-216.

asemeja, por su naturaleza y estructura, a la de derecho privado, pero diferenciadas, obviamente, en cuanto que lo exigible, en este caso, es un tributo. - Las acciones posteriores que se ponen en movimiento para liquidar y hacer efectiva esa obligación, son derivaciones y consecuencias lógicas de haberse trabado la relación jurídica tributaria sustancial. Incluso, siguiendo a GIANNINI, tanto el vínculo jurídico sustancial como los formales integran una única relación jurídica tributaria compleja, siendo ambas relaciones jurídicas íntegramente regladas.

2) Teorías funcionales, dinámicas o procedimentales: Las posturas de estas tendencias se resumen así: - El centro de la tributación debe ser la dinámica aplicativa del tributo, desarrollando la diversidad de situaciones jurídicas que escapan al marco obligacional. - El procedimiento de imposición (o función tributaria) es el meollo que caracteriza y define el tributo. - En este procedimiento pueden surgir obligaciones (la deuda tributaria u otras) deberes formales, ejercicio de potestades administrativas y otra variedad de situaciones que cambian en un tributo u otro, incluso dentro de cada uno de ellos. - La parte trascendental del derecho tributario es la actuación de la Administración, como titular de un procedimiento tendiente a obtener recursos por parte de los llamados a contribuir (MICHELI) o, en otros términos, desarrollando una función administrativa encaminada a hacer efectiva la contribución (ALESSI).

b. Nuestra posición

Ante las dos posturas doctrinales expuestas, cabe compartir, al igual que muchos autores[14], las teorías tradicionales, que disponen como núcleo central a la obligación tributaria, aunque sin restarle importancia al procedimiento de imposición -funciones o actuaciones de la Administración- que en ningún caso puede sustituir, sino más bien complementar, la existencia de la deuda tributaria, aun disfrazada de otros nombres. La relación jurídica

[14] FERREIRO LAPTAZA, SÁINZ DE BUJANDA, VILLEGAS, Héctor, entre otros.

sustancial puede tener deprimentes defectos, pero sigue siendo insustituible como lo fue siempre.[15]

De BERLIRI se toma la distinción entre obligación tributaria, consistente en el pago del tributo, y la relación jurídica tributaria como conjunto de derechos y obligaciones recíprocos, coordinados entre sí y reagrupados en torno a un núcleo constituido generalmente, pero no siempre, por la obligación.[16] Y de JARACH, se toma el sustento de que los distintos hechos que integran el fenómeno tributario dan lugar a vínculos de distinta naturaleza jurídica, algunos de carácter material, y otros de carácter formal o administrativo, procesal y penal.[17]

JARACH considera la existencia de una relación jurídica sustantiva, por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión de exigir y el sujeto pasivo la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto. A esta la denomina relación tributaria propiamente dicha, alrededor de la cual se encuentran otras relaciones jurídicas distintas y teleológicamente subordinadas, a las que denomina accesorias: la relación de reembolso, que constituye el revés de la relación tributaria; las que surgen de la actividad administrativa tributaria; las relaciones entre el Estado y particulares en consecuencia de un ilícito penal tributario; y las relaciones procesales tributarias.[18]

De allí que, es posible definir a la relación jurídica tributaria como de contenido complejo, cuyo núcleo o elemento esencial es la obligación tributaria en sentido estricto, en torno a la cual se colocan una constelación de deberes y facultades de carácter instrumental o procedimental consistentes en otra clase de vínculos jurídicos, producidos por la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos obligados.

---

[15] VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario... pp.214-216.

[16] Citado por VALDÉS COSTA, Ramón, en: Curso de Derecho... p.301 y 302.

[17] Citado por VALDÉS COSTA, Ramón, en: Curso de Derecho... p.302

[18] JARACH, Dino. El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario sustantivo. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, pp. 47 y 48.

Esa serie de vínculos tienen diferente contenido, entre los cuales se señalan desde una perspectiva del sujeto activo, situaciones jurídicas de contenido activo en unos casos, -por ejemplo, derecho a exigir el pago de la prestación, derecho a liquidar la deuda tributaria, realizar inspecciones, solicitar información-; y de contenido pasivo en otras, -por ejemplo, deber de devolución de los pagos indebidos, deber de contestar consultas, etc.- Y desde la perspectiva del sujeto pasivo, situaciones jurídicas de contenido pasivo, como la obligación de pagar, de soportar inspecciones, de declarar, de proporcionar informaciones; y, de contenido activo, tales como derecho a la devolución de lo satisfecho en exceso o indebidamente, derecho o facultad de presentar consultas, reclamaciones, exigir la contraprestación en el caso de los tributos vinculados y hasta exigir la elevación de su calidad de vida, con ocasión a la debida eficiencia en la administración de los recursos tributarios, según lo establece el artículo 316 constitucional.

En este sentido, VALDÉS COSTA explica que, de la definición de Derecho Tributario como el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado -acreedor tributario- y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago, se derivan esos derechos y obligaciones de diferente naturaleza, los cuales pueden resumirse y complementarse así[19]:

1) La obligación tributaria principal (obligación de crédito y débito): es el vínculo fundamental, básico y principal. Son prestaciones de dar, pagar una suma de dinero por concepto de tributo y sus accesorios. Su fuente es la ley, la cual debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la *existencia* y *cuantía* de aquella. Son obligaciones materiales de contenido patrimonial derivadas de la verificación del hecho imponible, tales como, a cargo del sujeto pasivo: obligaciones de pago de tributos (deuda tributaria), sus porciones o anticipos, así como las retenciones o percepciones; y a cargo del sujeto activo: las devoluciones o reintegro de los pagos indebidos. Estos supuesto están establecidos por el legislador tributario, según interpretación en contrario, en

[19] VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho... pp. 300 y 301.

el artículo 109 del Código Orgánico Tributario, referidas en este caso a los ilícitos materiales.

2) Los deberes formales (otras relaciones): En algunos casos no tienen carácter accesorio, pero están vinculados con la obligación tributaria principal antes referida, y tiene como característica la de poder subsistir aunque no exista la obligación principal. Dentro de esta categoría están las relaciones que se constituyen entre el sujeto que percibe el tributo y el deudor, relativas a la percepción y control tributario. Estos deberes no tienen contenido patrimonial y consisten en prestaciones de hacer y no hacer (prohibiciones). Estos deberes se destinan a encaminar al sujeto pasivo al cumplimiento efectivo y oportuno de la obligación tributaria principal. Coadyuvan a garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Los deberes formales están establecidos en forma genérica en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario, así como, según interpretación en contrario, en el artículo 99 *eiusdem* referido a los ilícitos tributarios formales. Pueden citarse: 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 Administración Tributaria; acatar la órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, entre otros.

3. Otras relaciones accesorias: son obligaciones que acceden a la obligación principal, entre las cuales están las garantías reales; las que establecen otros sujetos pasivos responsables, solidarios o sustitutivos, del deudor principal; las que establecen recargos y multas por mora cuando éstas no tienen carácter punitivo; la acción de reembolso. Son todas ellas relaciones accesorias a la relación principal. VALDÉS COSTA separa en otro *ítem* a las relaciones de derecho represivo tributario o de derecho penal y las relaciones de derecho procesal tributario, lo que aquí incluimos dentro de las relaciones accesorias. Pueden citarse entre estos deberes u obligaciones accesorias: intereses de mora, sanciones, facultades de inspección y fiscalización, procedimientos y procesos tributarios, entre otros.

De todo lo referido anteriormente, siguiendo y complementando la secuencia diseñada por SÁINZ DE BUJANDA[20] así como la explicada por VALDÉS COSTA, sobre el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, es posible encuadrar, a nuestro entender, el contenido complejo de esta relación en la siguiente matriz de resumen:

CONTENIDO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Tipo de Obligación	Contenido	Función	Naturaleza de la prestación	Incumplimiento
1) La obligación tributaria principal	Patrimonial, en virtud de la prestación que constituye su objeto: pagar el tributo.	Consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento.	Prestación de dar cantidades de dinero (o bienes en especie)	Su incumplimiento, según el vigente Código Orgánico Tributario venezolano, origina los denominados ilícitos tributarios materiales.
2) Deberes formales	No patrimonial, derivan directamente del ordenamiento. - Son accesorios a la obligación tributaria principal cuando forman parte de una relación jurídica tributaria. - No son accesorios cuando integran relaciones jurídicas ajenas a una relación jurídica tributaria determinada.	Se destinan a encaminar al sujeto pasivo obligado al cumplimiento efectivo y oportuno de la obligación tributaria principal. Coadyuvan el cumplimiento de la obligación principal.	Prestación de hacer y de no hacer	Su incumplimiento, según el vigente Código Orgánico Tributario venezolano, origina los denominados ilícitos tributarios formales.
3) Otras relaciones accesorias	- Patrimonial: Las sanciones pecuniarias (multas) - No patrimonial: Las potestades administrativas cuyo ejercicio genera deberes no patrimoniales a cargo del contribuyente	- No procuran un ingreso tributario, sino por vía de consecuencia generan un ingreso público. - Conducen a la determinación, verificación, inspección, fiscalización de las obligaciones y deberes tributarios	Prestación de dar. Prestación de hacer y de no hacer	Según el tipo de prestación, su incumplimiento originará la consecuencia jurídica correspondiente.

Fuente: Maryan Karinna Durán Ramírez

[20] SÁINZ DE BUJANDA Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 10a. ed. Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993, p.194.

2. La Obligación Tributaria

En la presente sección se abordará con mayor detalle la institución de la Obligación Tributaria y sus elementos. Previamente, es importante advertir que resulta de interés tratar las dos fases claramente diferenciadas del proceso de penetración jurídica de la obligación en el ámbito tributario, al considerar la obligación tributaria como una obligación *ex lege* o de fuente legal. Es decir, la creación de los supuestos de la obligación tributaria y el control de su efectivo cumplimiento.

En la primera fase, el Estado establece normativamente, por vía legislativa, las situaciones tributarias o presupuestos de hecho de la obligación. Aquí el Estado se desenvuelve con gran libertad, sin más limitaciones jurídicas-materiales que las que eventualmente establezca la Constitución. En este sentido, el legislador puede transformar en presupuesto fáctico de la imposición aquellos acontecimientos de la vida social que repute más adecuados para la exacción del tributo, con las respectivas limitaciones constitucionales -principios, garantías, prohibiciones-. Otros aspectos que pudieran condicionar esa libertad, ya no jurídicos, sino extrajurídicos, son de índole política, económica, técnica o de cualquier otra.[21]

En la segunda fase, el ente público, en el ámbito administrativo, se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos, respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo, los presupuestos legales de la imposición. En esta fase el sometimiento de tal actividad al ordenamiento jurídico es casi absoluto. La actividad administrativa está dirigida a tutelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, liquidar los créditos fiscales y a hacer efectivas las correspondientes prestaciones tributarias; no es una actividad de "imposición" sino de "gestión", pues no se encamina a imponer el tributo -que ya ha sido impuesto y regulado por la ley- sino a

[21] SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación Tributaria. 475 p., pp. 11-12.

liquidarlo, en sentido amplio, no sólo en la recaudación, sino en la actividad administrativa de aplicación de las normas tributarias para dar efectividad al tributo.[22]

El fundamento jurídico de la obligación tributaria se encuentra en la ley, pero para que nazca la obligación tributaria no basta solamente que exista ese fundamento de carácter legal, se requiere que se produzca el hecho al cual la ley vincula la verificación de la relación jurídica tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria,[23] que recibe la denominación de *hecho imponible.*

2.1. El Hecho Imponible

Manuel Iturbe Alarcón*

2.1.1. Noción

El hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria, es el presupuesto establecido en la ley que da nacimiento a esa obligación jurídica. Se le puede denominar sin distinción alguna *"hecho imponible"*, *"hecho generador"* o *"presupuesto de hecho"* de la obligación tributaria.

La doctrina lo ha definido como un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria, y se considera como presupuesto de hecho de la obligación tributaria, al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya concreta existencia (realización del

---

[22] SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación Tributaria. 475 p., pp. 11-13.

[23] BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte.* Dott. A. Milano, Italia, Giuffrè Editore, 1954, p. 237.

* Abogado graduado en la Universidad Católica Andrés Bello en 1992. Obtuvo el título en la misma Universidad de Especialista en Derecho Financiero en 1996. Profesor titular de la cátedra de "Instituciones de Derecho Financiero y Tributario" de la Universidad Monteávila. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Socio del Escritorio Travieso Evans Arria Rengel y Paz.

presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas.[24] Por lo tanto, la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal de hecho imponible abstracto.[25]

También se ha señalado que el hecho generador es el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. Los elementos que caracterizan al hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria, según esta definición son: i) la previsión en una ley; ii) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, y iii) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex lege* de pagar determinado tributo.[26]

En nuestro país, la definición del hecho imponible está consagrada en el artículo 36 del Código Orgánico Tributario (COT), el cual dispone que: *"el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."*

Como puede observarse, basta que se verifique el presupuesto establecido en la ley para que la realización de ese hecho origine el nacimiento de la obligación tributaria.

También establece el artículo 37 del COT, que ese hecho imponible se considera verificado, en las siguientes condiciones:

a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden.

[24] SAINZ DE BUJANDA y HENSEL citados por FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español.* Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1996. 354 p.

[25] JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* República Argentina, Editorial Cangallo, 1983. 385 p.

[26] ARAUJO FALCAL, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1961. 2 p.

b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Esta disposición consagra que la verificación de un hecho o alguna situación jurídica establecida en la ley, daría nacimiento a esa obligación.

En efecto, la ley puede establecer un hecho (ejm. la obtención de una renta)[27] o una situación o negocio jurídico (ejm. la venta de un bien mueble)[28] para que se verifique el hecho imponible.

Ese hecho imponible que se verifica, siempre es un hecho de naturaleza jurídica, puesto que debe derivar siempre de la ley en virtud del principio de legalidad tributaria, ya que cualquier hecho de la vida real o negocio jurídico no va a tener efectos tributarios, sino desde que éste es establecido en una ley como imponible o gravable, de lo contrario, no tendría relevancia o importancia a efectos tributarios, debido a que no sería capaz de generar el nacimiento de una obligación tributaria.

En virtud de que ese hecho imponible deriva de lo establecido en la ley, el hecho imponible siempre es un *"hecho jurídico"*, ya que, por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.[29] Siempre presenta naturaleza jurídica, porque es producto de una norma, pero, cuestión diferente es que el hecho en sí que el legislador observa y eleva a presupuesto del tributo, consista en una realidad económica (un ingreso) o un hecho ya jurídico (acto o negocio).[30]

Cuando se establece como hecho imponible un negocio jurídico, no debe pensarse que los efectos tributarios dependen de la

---

[27] Artículo 1 Ley de Impuesto Sobre la Renta, Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.

[28] Artículo 3, numeral 1: Ley de Impuesto al Valor Agregado, *Gaceta Oficial* N° 38.263 de fecha 1° de septiembre de 2005.

[29] JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* República Argentina, Editorial Cangallo, 1983. 385 p.

[30] QUERALT y otros citados por CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *HECHO IMPONIBLE Y SUJETOS PASIVOS (Análisis jurisprudencial).* Valladolid, Editorial Lex Nova. 1999. 21 p.

voluntad de las partes de forma directa, ya que, siempre dependen de la voluntad de la ley. Efectivamente, la voluntad de las partes puede ser necesaria para la materialización de un negocio jurídico, como lo sería la venta de cualquier bien.[31] Sin embargo, si la venta no está establecida como hecho imponible en la ley tributaria, e inclusive, con otras características distintas a otros derechos (civil, mercantil, etc.), tendrá completamente sus efectos contractuales entre las partes, pero no tendrá ningún efecto tributario.

En materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), constituye hecho imponible la venta de bienes muebles. Si bien, cuando se realiza una venta de bienes muebles puede afirmarse que existe un contrato de venta entre un vendedor y un comprador, es evidente, que si la Ley del IVA no hubiese establecido la venta como hecho imponible, no podría afirmarse que dicho negocio jurídico pudiera constituir un hecho imponible.

Ese negocio jurídico a los efectos del hecho imponible, va a ser un puro hecho o presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria, sea cual sea la naturaleza jurídica del negocio jurídico, ya que, como se ha mencionado, lo determinante es la voluntad de la ley. Sin embargo, dicha naturaleza va a tener relevancia en la operación calificatoria para determinar si el negocio se encuentra gravado o no, es decir, si constituye o no presupuesto de hecho de la obligación tributaria.[32]

En el derecho privado, cuando estamos en presencia de un negocio jurídico, tiene completa significación la manifestación de voluntad de las partes, pero, en cambio, en el derecho tributario, jamás la obligación tributaria puede ser atribuida a la mera voluntad de las partes.[33] Por ejemplo, en materia de IVA, el contribuyente ordinario que vende un bien mueble, es conforme a la Ley del IVA el obligado a facturar el IVA y a declararlo al Fisco

[31] El artículo 1.474 del Código Civil, aplicable también a la materia mercantil según en el artículo 8 del Código de Comercio.

[32] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993. 200 p.

[33] *Ibidem*

Nacional. Si se acordare entre el vendedor y el comprador, que sea el comprador el que proceda a declarar el IVA y no el vendedor, tal acuerdo de voluntades no tendría ningún valor frente a la obligación tributaria que se haya establecido por ley, ya que, el sujeto pasivo según la Ley del IVA, es el vendedor y no el comprador.

Nuestro COT establece en su artículo 38, supuestos de condicionamiento respecto a la verificación del hecho imponible[34]. En efecto, esta disposición señala que si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, se considerará realizado:

a) En el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria.

b) Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.

En caso de dudas, la suspensión siempre se considerará como resolutoria.

Esta disposición contempla el caso de los hechos imponibles condicionados, disponiendo que si la condición fuese resolutoria, el hecho se entenderá ocurrido desde el momento de su acaecimiento o celebración, o sea, desde el primer momento en el cual se configura el hecho, como si no estuviera condicionado. En cambio, si la condición fuese suspensiva, el hecho imponible sólo se consideraría ocurrido en el momento de realizarse la condición.[35]

Según el artículo 1.198 del Código Civil, la condición *"es resolutoria cuando verificándose, repone las cosas al estado que tenían, como si la obligación jamás se hubiese contraído"* y *"es suspensiva la condición que hace depender la obligación de un acontecimiento futuro e incierto"*. Por lo tanto, podemos afirmar que cuando se verifica la condición resolutoria, se extingue una obligación, y por el

[34] Deriva del modelo de COT para Latinoamérica, OEA-BID. Varios países han acogido la misma redacción en sus Códigos. Uruguay, Chile, etc.

[35] OCTAVIO, José Andrés. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario.* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana. 1998. 135 p.

contrario, cuando se verifica una condición suspensiva, nace una obligación.[36]

Si el hecho imponible estuviere sujeto a una condición resolutoria, se debe considerar realizado el hecho imponible desde el mismo momento en que éste ocurra, como si no existiera ninguna condición. Así, si se trata de un acto jurídico bajo condición resolutoria, se entenderá ocurrido el hecho imponible desde el mismo momento de haberse celebrado ese acto jurídico, sin necesidad de esperar a que la condición se realice o no.[37]

Por lo tanto, es lógico suponer en este tipo de condición, que el hecho imponible se considera realizado en el momento en que se pacte un negocio y que se grave en ese momento, ya que las condiciones resolutorias se consideran perfectas y generan derechos y obligaciones para quienes las pactan, sólo que de cumplirse la condición se extinguirían como si nunca se hubiesen pactado, tal y como lo dispone el Código Civil.

La situación que se presenta con las condiciones resolutorias, es que si sucede la condición deberá considerarse retroactivamente que el hecho nunca sucedió, por lo que, se habría pagado un tributo por un hecho imponible que legalmente nunca ocurrió. Por lo tanto, de ser este el caso, cualquier contribuyente tendría derecho a solicitar el reintegro o repetición del tributo pagado indebidamente.

Un ejemplo sería, que alguien le regale un carro a un amigo, lo cual estaría sujeto a Impuesto a las Donaciones,[38] con la condición de que si el padre de éste le regala otro carro en los próximos 5 años, lo tiene que devolver. Si su padre le regala un carro el año que viene, se tendrá que la donación nunca sucedió. Sin

---

[36] MADURO LUYANDO, *Curso de Obligaciones Derecho Civil III.* Caracas, Manuales de Derecho UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO. 1989., Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993. 242 p.

[37] LEGIS. *Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado.* Caracas. LEGIS. 2009. 117 p.

[38] Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.391 de fecha 22 de octubre de 1999.

embargo, tendría todo el sentido que la donación sea gravada, ya que el Fisco Nacional no puede quedarse esperando para ver si algún día sucede la condición que haría inválida la obligación e inexistente el hecho imponible.[39]

A diferencia de la condición resolutoria, no tendría sentido que se grave un hecho sujeto a una condición suspensiva, ya que éste no se tendrá como sucedido hasta tanto no se cumpla la condición. Sólo se puede considerar que el hecho imponible se realizó cuando se cumpla la condición, no surgirían obligaciones ni derechos para el deudor ni para el acreedor de la obligación, por lo que menos podrían surgir derechos para el Fisco Nacional. Al ser la condición futura e incierta, ni siquiera se sabe si sucederá en lo absoluto, por lo que no tendría sentido gravar un hecho imponible que jamás ocurrió.

Siguiendo con el mismo ejemplo, si le digo a mi amigo que le regalo mi carro si se gradúa de la Universidad, el Fisco no podría pretender gravar esa donación si ni siquiera se sabe si algún día sucederá la condición a la que está sometida. Por lo tanto, una vez que se verifica la condición, se entendería verificado el hecho imponible.[40]

---

[39] En el Impuesto a las Actividades Económicas (IAE), se establece un gravamen a favor de los Municipios, por el ejercicio de actividades industriales o comerciales. Si se realizara una venta de bienes (actividad comercial) a plazo con la condición resolutoria, de que si el comprador no paga el precio total de éstos en un lapso de 6 meses, la venta se considerará resuelta o terminada, debiendo el comprador devolver los bienes y el vendedor se quedaría con el precio que se haya pagado a título de daños y perjuicios. Si se verifica esta condición, implicaría que la venta no tendría ningún efecto entre las partes, por lo que, si bien se pudo realizar una actividad que podría haber causado el IAE, este hecho imponible no se habría verificado, en razón de haberse verificado la citada condición.

[40] En materia del Impuesto sobre la Renta (ISLR), nuestra legislación consagra un gravamen a los dividendos del 34% sobre la renta financiera que supere la renta fiscal gravada. Por ejemplo, si en la Asamblea de Accionistas se decretara un dividendo (sujeto a gravamen de dividendo) supeditado al hecho de que CADIVI pueda otorgar las divisas para repatriar los capitales al accionista extranjero, la causación de dicho gravamen está supeditado a la verificación de una condición suspensiva futura e incierta (aprobación de

2.1.2. Elementos Constitutivos del Hecho Imponible

El hecho imponible posee varios elementos que lo integran, a los efectos de que pueda concretarse. Dichos elementos son: i) el *aspecto objetivo o material*, que constituye la descripción del hecho a ser gravado; ii) el *aspecto subjetivo o personal*, que está vinculado con la persona obligada al pago de la obligación; iii) el *aspecto temporal*; referido al momento preciso en que se considera causado el hecho imponible, y iv) el *aspecto espacial*, vinculado al lugar donde ese hecho se entiende verificado. Pasemos a analizar cada uno de esos elementos:

2.2. Aspecto objetivo o material

Es la descripción objetiva del hecho concreto o presupuesto de hecho que el destinatario de la obligación realiza o se encuentra. En otras palabras, es un acto, un hecho o una situación de las personas o de sus bienes.[41]

Es el elemento descriptivo al cual, para complementar el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos (aspectos subjetivo, temporal y espacial). Este elemento pudiera presuponer un verbo.[42] Además de estar presente el verbo, de igual manera pudiera implicar una acción o actividad o una situación del sujeto pasivo (vender, recibir, pagar, dar, entregar, ser, estar, permanecer, realizar alguna actividad, etc.).

Normalmente, el aspecto material del tributo consiste en manifestaciones de capacidad económica, sea como una renta, como patrimonio o gasto.[43]

---

divisas). Una vez que se verifique la condición, se habrá causado este gravamen. Por lo tanto, hasta tanto no se verifique la condición y se considere decretado el dividendo, no se habrá causado el hecho imponible, según lo que dispone el artículo 38, antes mencionado.

41 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993. 201 p.

42 VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 274 p.

43 QUERALT, Juan Martín y otros. *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.* Madrid, Editorial Tecnos, S.A. 1996. 262 p.

Se ha denominado también en la doctrina como *"objeto del tributo"*, el cual ha de entenderse como el soporte material de la imposición o de la *"materia imponible"* o la *"riqueza gravada"*, como sería por ejemplo, la renta derivada de un bien, de un trabajo, de una industria, la renta obtenida por una persona, el patrimonio de un sujeto, etc.[44]

Con base a la legislación venezolana, ese aspecto material se pudiera evidenciar con los siguientes ejemplos:

- Según el artículo 1° de Ley de ISLR, el aspecto material es la *obtención* en dinero o en especie *de enriquecimientos* anuales, netos y disponibles, según artículo 1 de esta Ley.

- Con base al artículo 3 de la Ley del IVA, dicho aspecto, sería *vender bienes muebles, prestar* servicios, *importar, exportar.*

- Según lo dispuesto en los artículos 205 y 209 de la Ley Orgánica del Poder Municipal (LOPPM), en materia de impuesto municipal sobre actividades económicas, el aspecto material sería la *realización de actividades industriales, comerciales o de servicios de índole similar.*

- En las contribuciones parafiscales, tales como: i) la contribución establecida en el artículo 14 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), el aspecto sería el *pago de salarios normales* y la *recepción de utilidades*; ii) según el artículo 26 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, realizar actividades regidas por leyes que regulan la materia de casinos, hidrocarburos, minas, energía eléctrica y cualquier otra actividad comercial o industrial, siempre y cuando se obtengan ingresos superiores a 100.000UT; según el artículo 32 de la Ley Orgánica de Drogas, *"ocupar más de cincuenta trabajadores"*.

- En el caso de las tasas, ese aspecto material estaría delimitado al concepto del servicio prestado. Por ejemplo, la

[44] FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español.* Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 356 p.

obtención de un pasaporte o de una copia certificada; la autenticación o registro de algún documento; o por el uso de un bien, como lo sería la tasa aeroportuaria por el uso de las instalaciones de un aeropuerto.

El presupuesto de hecho concreto del hecho imponible, se distingue en distintos tipos, a saber: i) presupuestos genéricos y específicos, y ii) simples y complejos.[45]

2.2.1. Presupuestos genéricos y específicos:

Se denominan presupuestos genéricos a los que se configuran con rasgos genéricos, pudiendo las mismas normas establecer rasgos que los individualicen, es decir, sus posibles manifestaciones. Un ejemplo de este tipo de presupuesto, sería si se establece con base al IAE un gravamen a la actividad comercial de venta de bienes muebles, y a la vez, se especifica el gravamen según el tipo del bien vendido, es decir, venta de equipos electrónicos y venta de mobiliario para oficinas.

En el caso de los presupuestos específicos, ellos tienen una configuración normativa unitaria y autónoma, la cual no provoca ningún proceso de especificación posterior, sino que se agota con su regulación. Un ejemplo de este supuesto, sería el gravamen establecido en la Ley de ISLR, donde grava la obtención de los dividendos por la diferencia que supere la renta financiera a la fiscal.

La diferencia de lo antes expuesto, es que mediante un hecho imponible genérico, se abarcarán como gravables más situaciones o hechos que cuando el presupuesto de hecho es sólo específico.

2.2.2. Presupuestos simples y complejos:

Cuando estamos en presencia de un hecho único o aislado, a los efectos de la verificación del hecho imponible, es lo que se

[45] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993. 202-203 p.

conocería como presupuesto simple. Por ejemplo, en materia del IVA, la venta de un bien mueble sería aisladamente un presupuesto capaz de causar o generar el hecho imponible.

Por el contrario, en los presupuestos complejos se requiere de varios actos, los cuales en su conjunto y su verificación en el tiempo, generan la causación del hecho imponible. En este caso, un ejemplo sería el ISLR, donde la realización de una serie de actos durante un ejercicio fiscal determinará al finalizar éste si se obtuvo o no una renta.

2.3. Aspecto Subjetivo o personal

El aspecto personal del hecho imponible, está relacionado con el sujeto o persona respecto al cual se verifica el aspecto objeto o material del hecho imponible; es quien realiza o ejecuta el presupuesto de hecho establecido en la norma tributaria o dicho de otra forma, es la persona que guarda relación con ese hecho imponible, visto que es el llamado por la ley a cumplir sus consecuencias, ya que es quien lo ha ejecutado. Este sujeto puede ser denominado como el *"destinatario legal del tributo"*, y ese destinatario pudiera ser o no el contribuyente, visto que también pudiera cumplir con la obligación los responsables tributarios (y sustitutos en otras legislaciones).

En nuestra legislación, se consagran expresamente las figuras del contribuyente y responsable tributario; no existe una consagración específica de la figura del sustituto tributario. El responsable tributario por excelencia, es el agente de retención, quien responde solidariamente con el contribuyente, en caso de no efectuarse una retención.[46]

Ese aspecto personal, también está vinculado con el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, con el acreedor del hecho imponible de dicha obligación. En nuestra legislación, existen distintos acreedores del tributo. En primer lugar, los

[46] Artículo 27 del Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/10/2001.

entes político-territoriales: la República, los Estados, el Distrito Metropolitano, el Distrito Capital y los Municipios, quienes constitucionalmente y legalmente, tienen potestad tributaria para establecer hechos imponibles en las materias de su competencia. Y en segundo lugar, los entes descentralizados funcionalmente, entre ellos, por ejemplo, el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS) y Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), entre otros, quienes, según las respectivas leyes, son acreedores de contribuciones parafiscales.

2.4. Aspecto espacial

El aspecto espacial es el que indica el preciso lugar donde el hecho imponible se considera causado y en el cual se generan las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del aspecto material del hecho imponible establecido en la ley.

Por lo tanto, los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo o material, deben ser delimitados territorialmente para abarcar solamente los hechos que se verifican en el ámbito espacial de la ley.[47]

La ley tributaria tiene efectos en el espacio, y el aspecto espacial es el que viene a determinar quién sería el acreedor de un hecho imponible, por haberse ejecutado en su ámbito espacial.

Existen criterios o factores de conexión establecidos en las distintas legislaciones, a los fines de establecer el lugar donde atribuirse una potestad tributaria espacialmente.

Pueden establecerse, entre otros, como factores de conexión:[48]

- El lugar de nacimiento de una persona, sin importar si la persona se encuentra en el territorio o no del respectivo país. Es lo que se conoce en la doctrina como *permanencia*

[47] JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* República Argentina, Editorial Cangallo, 1983. 386 p.

[48] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 227 p.

política o principio de nacionalidad, y no importa el lugar donde pudo haberse generado el hecho imponible, ya que el nacimiento de éste depende de un hecho ajeno a él, como lo constituye la nacionalidad.[49]

- El domicilio de las personas, es decir, el hecho imponible se verificaría respecto a personas domiciliadas o residenciadas en un determinado territorio; es lo que se conoce en la doctrina como *permanencia social.*

- *La permanencia económica,* que consiste en atribuir potestad tributaria al lugar donde se encuentren los bienes, se obtengan rentas, se realicen los actos, etc.

Utilizando los criterios anteriores, podemos mencionar que el criterio de permanencia política no aplica en nuestro país, sino los de permanencia social y económica. En efecto, Venezuela grava con ISLR a quienes se encuentren domiciliados o residenciados en Venezuela, siempre y cuando hayan permanecido por un lapso de 183 días durante el año inmediatamente anterior al ejercicio que corresponda determinar el tributo.[50] La misma Ley de ISLR grava cualquier renta o acto que se ejecute en Venezuela que genere una renta, por lo que atiende también a un criterio de permanencia económica. Asimismo, los Municipios, de conformidad con la Constitución, tiene potestad tributaria para establecer y exigir el Impuesto Inmobiliario Urbano. Este impuesto grava la tenencia de inmuebles en el respectivo Municipio, por lo tanto, atiende a un criterio de permanencia económica.

2.5. Aspecto temporal del hecho imponible

El aspecto temporal del hecho imponible o generador de la obligación tributaria, está relacionado con el momento en que tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria. Es el momento en que debe considerarse que ha ocurrido el hecho generador y

[49] Aplica para países desarrollados, tales como USA, Francia, Canadá, etc.

[50] Artículo 30 del Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/10/2001.

se hace aplicable la ley tributaria; es decir, en que ha acaecido el hecho previsto en la ley y ésta se atribuye al sujeto pasivo.[51]

Este aspecto implica necesariamente la consideración de una específica, concreta y exacta unidad de tiempo, en la cual se entiende realizado o verificado el hecho generador del impuesto.[52] Reviste de una singular importancia, puesto que una vez que se consideran nacidos los efectos jurídicos derivados del hecho imponible, se determinan otras situaciones,[53] tales como la ley y la alícuota aplicable a dicho hecho generador de la obligación, la base imponible sujeta a la alícuota en caso de que la operación se haya convenido en moneda extranjera, el cómputo de los plazos para proceder a la declaración y pago del tributo respectivo, así como para la prescripción de dicho tributo. En fin, diversas consecuencias derivan de la causación del impuesto.

Para que el hecho imponible se considere realizado en su integridad, es necesario que todos sus elementos se hayan verificado, entre ellos, el aspecto temporal, por cuanto, al no existir dicha causación independientemente que se hayan cumplido otros elementos del hecho generador, no puede considerarse realizado el presupuesto establecido en la ley, para que el impuesto o tributo se origine.

La causación del tributo o el devengo (llamado así en otras legislaciones), es el instante donde se considera realizado el hecho imponible. Este devengo tiene lugar cuando el aspecto temporal del presupuesto, de hecho se integra con los restantes elementos del mismo, razón por la cual no es posible hablar del devengo

---

[51] MONTERO TRAIBEL, José Pedro. *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*. Caracas, Vadell Hermanos, 2000. 108 p. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina, Editorial Cangallo. 1985, 387 p. "La circunstancia de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance la de la obligación tributaria en el tiempo."

[52] PLAZAS VEGAS, Mauricio. *El I.V.A en Colombia*. Bogotá, Editorial Temis. 1989. 145 p.

[53] QUERALT, Juan Martín y otros. *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*. Madrid, Editorial Tecnos, S.A. 1996. 331 p.

como si se tratase de algo ajeno del presupuesto de hecho, ya que, estamos en presencia de un fenómeno unitario, no existiendo hecho imponible sin devengo, ni éste sin la previa concurrencia de los otros elementos que integran a aquél, debiéndose ello a que la completa determinación del hecho imponible requiere, de manera forzosa, que se precise su existencia en el tiempo.[54]

Por lo tanto, la temporalidad del hecho imponible determina el momento en que el legislador considera que el tributo se ha causado y, en principio, jurídicamente exigible. La ley puede establecer distintos momentos en que puede entenderse materializado el hecho generador de la obligación. En efecto, que el hecho se considere verificado en un momento inicial de su realización o en un momento intermedio, es decir, mientras se realiza o en un momento final cuando dicho hecho se considere totalmente ejecutado.[55]

La realización en el tiempo del aspecto material del hecho *imponible*, puede ser periódica o instantánea[56]. En los impuestos periódicos, el hecho imponible se va produciendo sucesivamente, y se considera causado normalmente al final del período impositivo respectivo. Tal es caso del ISLR, el cual abarca un período fiscal de un año y dentro de éste el contribuyente realiza una cantidad de operaciones o hechos que no se consideran causados, sino cuando finaliza el citado período. En el IVA, el hecho imponible se considera realizado de forma instantánea, es decir, cuando tienen lugar las operaciones que generan el hecho generador de la obligación tributaria.

En tal sentido, en los impuestos de tipo instantáneo, la causación del tributo (o devengo) coincide con la realización del hecho imponible o de las operaciones que dan lugar a su nacimiento.

---

[54] CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *HECHO IMPONIBLE Y SUJETOS PASIVOS (Análisis jurisprudencial)*. Valladolid, Editorial Lex Nova. 1999. 179-180 p.

[55] FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 353 p.

[56] MENENDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero Tributario*. Valladolid, Editorial Lex Nova. 2000. 223 p.

En los impuestos periódicos, las operaciones que generan el tributo se van ejecutando sucesivamente dentro de un período, y esos hechos u operaciones no coinciden con la causación del tributo, puesto que dicho devengo se verifica en el momento final o conclusivo del período impositivo.[57]

Ese momento ficticio establecido en la ley, es el que consagra cuando debe tenerse como causado el tributo. Las partes pudieran haber celebrado un contrato de compra-venta señalando que éste se consideraba perfeccionado cuando se entregara el bien mueble, aun cuando el precio se hubiese pagado. Sin embargo, e independientemente de las consideraciones acordadas por las partes, tal y como se mencionó anteriormente, si el legislador estableció que con la entrega del precio el tributo se considera causado, poco importa a los fines tributarios si el contrato se ha o no perfeccionado.

Por otra parte, cuando se verifica el hecho imponible, ello no implica que sea exigible. Muchas veces se tiende a confundir la causación del impuesto con su exigibilidad. En efecto, considerar nacida la obligación tributaria, no quiere decir, que el acreedor del tributo puede exigir éste de forma inmediata.[58] Por ejemplo, en materia de IVA, el tributo se causa a favor de la Administración Tributaria en el período de imposición respectivo. Sin embargo, ello no significa que el acreedor del tributo pueda exigir el pago del mismo en el momento en que se verifica el hecho imponible, sino que, debe esperar el transcurso del lapso establecido en la ley para proceder al pago voluntario del tributo por parte del contribuyente o sujeto pasivo.

El efecto que deriva de la causación del hecho imponible consiste en el nacimiento de la obligación tributaria. La exigibilidad en cambio, produce el efecto principal de que la Administración pueda cobrar la obligación tributaria. Esa causación o devengo,

---

[57] PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario.* Madrid, Editorial Civitas. 1996. 129-130 p.

[58] FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español.* Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 353 p.

se produce en un momento anterior a la obligación de liquidar impuesto, es el desencadenante para que se genere la obligación a cargo del sujeto pasivo que no implica una obligatoriedad inmediata de pago.[59] En tal sentido, la causación se identifica con el nacimiento de la obligación tributaria, lo cual no acarrea necesariamente el pago inmediato del tributo por parte del sujeto pasivo, sino en el momento en que conforme a ley debe procederse a su declaración y pago.

3. No sujeción, exenciones, exoneración y otros beneficios fiscales

Según hemos analizado, la verificación del hecho imponible daría nacimiento a la obligación tributaria. Sin embargo, hay situaciones donde dicho hecho imponible jamás se verifica o aun verificándose, no habría obligación del pago del tributo, bien sea total o parcialmente, por la existencia de disposiciones legales negativas que eliminan o neutralizan las consecuencias que se derivarían por la causación de un hecho imponible, lo cual analizaremos seguidamente.

3.1. No sujeción

Cuando se está en presencia de una norma que establece un supuesto de no sujeción a alguna obligación tributaria, el hecho imponible nunca se verifica, ya que no fue establecida la materia como imponible por la normativa respectiva, es decir, el supuesto de no sujeción implica que no está contenido en la norma delimitadora del hecho imponible.

Cuando se menciona en la ley un supuesto de no sujeción, se hace con el objeto de aclarar la formulación de un hecho

[59] ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. Devengo del Tributo y Período Impositivo. Marcial Pons., Madrid, 1997, pagina 79-80, refiriendo a una obra de MAZORRA MANRIQUE, Sonsoles ("La exigibilidad de los tributos) y de MATA SIERRA, María Teresa ("El nacimiento de la obligación tributaria en el momento de la liquidación").

imponible, son preceptos que pueden considerarse como didácticos y orientadores.[60] Su misión es la de completar la definición del hecho imponible, a fin de aclarar supuestos que caen fuera de su ámbito. Por lo tanto, podría sostenerse que no son normas jurídicas auténticas dotadas de un mandato, sino que se estaría en presencia normalmente de disposiciones que contienen una interpretación y cuyo contenido pudiera hallarse implícito en la norma que establece el hecho imponible.[61]

La Ley de IVA establece en su artículo 16, supuestos de no sujeción, entre ellos, podemos mencionar: i) las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera, y ii) las ventas de bienes muebles intangibles o incorporales, tales como especies fiscales, acciones, bonos, facturas, etc.

En estos supuestos de no sujeción, la Ley del IVA sirve como norma aclaratoria u orientadora, delimita, como mencionamos, la estructura del hecho imponible. En efecto, si la importación de bienes muebles no es definitiva, pues es evidente, que ésta no puede estar sujeta a IVA. Ello pudiera concluirse de la misma definición del hecho imponible sobre qué se entiende por importación de bienes,[62] pero la Ley del IVA lo aclara. De igual manera sucede con la venta de bienes intangibles. Sólo la venta de bienes tangibles constituye hecho imponible según la Ley de IVA.[63] Por lo tanto, bastaría con analizar el presupuesto del hecho imponible en la venta de bienes muebles para concluir que la venta de cualquier bien intangible no estaría sujeta al pago del IVA. Sin embargo, la Ley del IVA aclara que la venta de tales bienes no

[60] SAINZ DE BUJANDA, p.212

[61] PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario.* Madrid, Editorial Civitas. 1996. 130 p.

[62] Según el numeral 5 del artículo 4 de la ley de IVA se entiende por importación de bienes: *"La introducción de mercaderías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el territorio nacional..."*

[63] Según el artículo 4 de la Ley del IVA, se considera venta: *"la transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso..."* y bienes muebles: *"los que pueden cambiar de lugar, bien por si mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles..."*

están sujetos y lo hace con el fin de orientar el proceso de aplicación de la legislación que define hechos imponibles.

3.2. Exención

Según el artículo 79 del COT, se entiende por exención la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley especial tributaria.[64]

La exención tributaria tiene lugar cuando una norma (ley formal) contempla que en ciertos supuestos establecidos en ella, no obstante de haberse verificado el hecho imponible, no se produce su efecto principal: el deber de pagar la obligación tributaria,[65] porque existe una excepción o reverso del hecho imponible. La exención consiste en la eliminación de las consecuencias derivadas del nacimiento de una obligación tributaria, que de no haber existido la exención, llegaría a producirse esa obligación por verificarse ese hecho imponible. En tal sentido, la exención supone: i) una norma que establece un hecho imponible y que al realizarse ese hecho, genera una obligación tributaria, y ii) una norma de exención que no permite que se produzcan las consecuencias, aun cuando se haya verificado ese hecho imponible, es decir, el pago de dicha obligación.[66]

Por lo tanto, en toda exención se encuentra por un lado una disposición que establece un hecho imponible, y por otro, la disposición que le quita o neutraliza todos los efectos al hecho imponible realizado. La consecuencia de la verificación de un hecho imponible, es el pago de la obligación; mientras que el efecto de la exención es impedir de forma total o parcial dichas consecuencias, es decir, la de *"neutralizar"* el pago de la

[64] Según el artículo 3.1 del COT, las exenciones deben estar establecidas por ley, en vista de que se estarían dejando sin efecto las consecuencias derivadas de la verificación de un hecho imponible.

[65] PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario.* Madrid, Editorial Civitas. 1996. 132 p.

[66] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993. 211 p.

obligación. Su misión es la de "*destruir*" la consecuencia habitual de la realización de un hecho imponible.[67]

3.3. Diferencias entre la no sujeción y las exenciones

Después de haber analizado ambas figuras, podemos establecer las siguientes diferencias:

i) Cuando el hecho imponible no está sujeto, éste jamás se verifica; no integra el hecho imponible de cualquier tributo. Con la exención, el hecho imponible siempre se verifica, sólo que se exime de las consecuencias derivadas de la realización de ese hecho, es decir, del pago de la obligación tributaria por parte del contribuyente.

ii) La norma que establece una no sujeción, es una norma que orienta y aclara el hecho no sujeto. La norma que establece una exención permite eliminar o neutralizar las consecuencias derivadas de la realización de un hecho sujeto cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, con la particularidad de que en este último caso, se privan sus efectos referidos al pago.

iii) Como la norma de no sujeción es una norma de puros efectos orientadores o didácticos, no existe obligación de que se sea incluida en una ley. La exención siempre tiene que ser establecida por ley,[68] puesto que a través de esta figura se estaría dejando sin efecto un hecho imponible que también fue establecido por una ley.

iv) En los supuestos de no sujeción, en principio, el contribuyente nunca queda obligado a cumplir deberes formales (presentación de declaraciones, llevar libros espaciales, inscripción en algún registro, etc.). En el caso de las exenciones, si bien el contribuyente no queda sujeto al pago de

[67] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 282 p.

[68] Según el artículo 317 y de la Constitución Nacional y artículo 3 del COT, las exenciones deben estar establecidas por ley.

la obligación principal (impuesto), sí podría quedar obligado al cumplimiento de ciertos deberes formales para gozar de la exención.[69]

3.4. Clases de exenciones

3.4.1. Subjetivas y objetivas

Las exenciones subjetivas impiden que se generen las consecuencias derivadas de la verificación de un hecho imponible para las personas obligadas al pago. Se busca que ciertas personas no paguen una obligación tributaria, aun cuando se encuentren en el supuesto de hecho que establece la ley para que se genere esa obligación. Por ejemplo, en materia de ISLR, la Ley exime en su artículo 14 del pago de este impuesto, a las siguientes personas: i) instituciones benéficas y de asistencia social; ii) los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo; y iii) los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro; etc.

En las exenciones objetivas, por el contrario, la eliminación de los efectos de hecho imponible se produce en relación a los bienes que son objeto del hecho imponible. Por ejemplo, en el IVA, el artículo 17 establece las exenciones sobre bienes: arroz, harina, pan, pasta, café, atún, leche, queso, leche, etc.

3.4.2. Exenciones permanentes y temporales

Las exenciones permanentes son aquellas cuya vigencia no aparece limitada en el tiempo. Tanto las exenciones establecidas en el artículo 14 de la Ley de ISLR, como en los artículos 17, 18 y 19 de la Ley del IVA, son exenciones permanentes, visto que no existe un límite en el tiempo para su vigencia.

---

[69] El artículo 14 de la Ley de ISLR, señala que las instituciones benéficas sin fines de lucro están exentas del ISLR, pero a su vez ordena el registro de éstas ante el SENIAT para determinar si cumplen o califican con los términos de la exención.

Las exenciones temporales sí están limitadas en el tiempo. En nuestro derecho tributario, no existen exenciones temporales propiamente dichas (salvo en el supuesto que más abajo analizamos cuando se elimina una exención durante su lapso de vigencia o en el supuesto que las exenciones parciales sean asemejadas a una rebaja de impuesto), sino exoneraciones, que según COT, tal y como lo analizaremos más adelante, tienen un límite de vigencia.

3.4.3. Exenciones totales y parciales

Se denomina exención total cuando las consecuencias de la realización dè un hecho imponible quedan sin efectos y no habría obligación de pago del tributo.[70] Por el contrario, se llama exención parcial, cuando los efectos derivados de la verificación de hecho imponible no se eliminan por completo, sino que habría una obligación parcial de asumirlo. En nuestra legislación, en principio, no existen exenciones parciales propiamente dichas, sino, otro tipo de beneficios, como lo serían las rebajas de impuesto, las cuales reducen el monto del impuesto a pagar de forma parcial. Este tipo de beneficio lo vamos a analizar más adelante.

3.5. Exoneraciones

Según el artículo 73 del COT, la exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo. Se diferencia de la exención, en cuanto a que esta última es otorgada por el Poder Legislativo y la exoneración por el Poder Ejecutivo, pero autorizada por una Ley del Poder Legislativo.

[70] Ley del IVA, establece en su artículo 18 la exención total de este impuesto para la venta de, por ejemplo, arroz, harina, pan, huevos, atún, etc. En materia de ISLR, según el artículo 14, habría una exención total para gravar las rentas obtenidas por las instituciones benéficas y de asistencia social, las prestaciones sociales, etc.

Sus efectos son similares a los de una exención en el sentido que se verifica el hecho imponible, sólo que sus efectos se reversan o eliminan por la norma de exoneración, quedando relevado el contribuyente de pagar la obligación tributaria. Por lo tanto, valen las consideraciones anteriores en lo que sean aplicables respecto a su diferencia con la no sujeción.

Con base al artículo 74 del COT, la ley que autorice al Poder Ejecutivo a otorgar la exoneración, debe especificar los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales estaría sometido el beneficio. De igual manera, puede facultar al Poder Ejecutivo para que establezca las condiciones y requisitos.

Según el artículo 75 del COT, dicha ley que autoriza la exoneración debe establecer el plazo máximo de la exoneración, y si no la establece, en ningún caso dicha exoneración debe exceder de un plazo de cinco (5) años. Se permite renovar la exoneración hasta el plazo máximo fijado en la ley o en esta disposición, según sea el caso. Las exoneraciones concedidas a instituciones sin fines de lucro pueden ser por tiempo indefinido.

Por su parte, el artículo 77 del COT, señala que tanto las exenciones como exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas, pero si esa derogación o modificación ocurre durante el lapso de su vigencia, el beneficio se mantendrá vigente hasta el término originalmente establecido, pero en ningún caso podrá ser mayor de cinco (5) años.

Esto significa, que si el beneficio de exención o exoneración se deroga o modifica durante su vigencia, habría que esperar que transcurra el lapso que fue establecido para el beneficio, o en todo caso, un lapso de cinco (5) años como término máximo desde que ocurra la derogatoria o modificación. Por ejemplo, si se deroga una exención que tenía una tiempo de vigencia permanente, el beneficio continuaría sus efectos por cinco (5) años desde la derogatoria.

3.6. Rebajas

El COT establece en su artículo 3, que las rebajas de impuesto deben ser establecidas por ley, es decir, respetando el principio de legalidad tributaria que establece el artículo 317 de la Constitución.

Las rebajas de impuesto son derechos de crédito que se aplican contra el impuesto a pagar que se deriva de la realización de un hecho imponible.

Pueden concebirse como aquellas que se permiten disminuir del impuesto determinado luego de aplicada la alícuota correspondiente. Y la cantidad que resulta al aplicar la rebaja, es la diferencia de impuesto que debe procederse a pagar, según lo medios de extinción de la obligación tributaria que establece el COT. [71]

Se asemejan a la figura de una exención parcial, arriba comentada, puesto que se verifica un hecho imponible cuya consecuencia (pago de una obligación tributaria) se exime parcialmente, según la cuantía que autorice la ley que consagre este beneficio.

En nuestra legislación, las rebajas de impuestos principalmente, han estado relacionadas con el fomento de inversiones en ciertos sectores que el Estado quiere desarrollar en una mayor medida.

En efecto, en el artículo 56 de la Ley de ISLR de 2007,[72] se establecieron varias rebajas que aplicarían al ISLR:

i) Diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones, representadas en activos fijos, distintos a terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas.

[71] CANDAL, Manuel. *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela.* Caracas, Universidad Católica Andrés Bello. 2009. 148 p.

[72] Artículo 56 de la Ley de ISLR. Esta Ley también establece en su artículo 62 rebajas de impuesto a las personas naturales como beneficios para reducir la cuota del impuesto: i) 10UT al contribuyente; ii) 10UT por el cónyuge no separado de bienes, y iii) 10UT por cada ascendiente y descendiente menores, siempre y cuando sean mantenidos por el mencionado contribuyente.

ii) Setenta y Cinco por ciento (75%) del monto de las inversiones destinadas a la construcción de hoteles, hospedaje, posadas, etc.

iii) Ochenta por ciento (80%) del monto de las inversiones realizadas en las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras, etc.

iv) Diez por ciento (10%) del monto de las inversiones destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del medio ambiente.

También la Ley Orgánica de Espacios Acuáticos en su artículo 120,[73] establece una rebaja para el impuesto sobre la renta del setenta y cinco por ciento (75%) de éste, a quienes realicen inversiones en el sector de la marina mercante destinadas a la adquisición o arrendamiento de buques o de accesorios o equipos de navegación, así como inversiones en acciones de sociedades que se dediquen al citado sector.

En materia de tributos municipales, y en específico, para el impuesto a las actividades económicas de industria y comercio (IAE), es común ver ordenanzas que establecen rebajas de impuesto para las nuevas empresas que se instalen en los respectivos Municipios o realicen alguna actividad de interés para la comunidad. A título de ejemplo:

i) La Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios del Municipio Sucre, Estado Miranda, establece en su artículo 81, una rebaja del veinte por ciento (20%) por 2 años del impuesto que se tenga que pagar para las empresas que se instalen en el Municipio y empleen a un número mayor de 15 trabajadores venezolanos residenciados en el Municipio.[74]

[73] Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.890 del 31de julio de 2008.

[74] Gaceta Municipal Número Extraordinario 239-09/2010 de fecha 13 de septiembre de 2010.

ii) En la Ordenanza sobre la misma materia del Municipio Chacao, se establece en el artículo 66, una rebaja de impuesto del noventa por ciento (90%) para los contribuyentes que se dediquen a la construcción de viviendas de interés social, así como a la producción y distribución de gas natural.[75]

iii) La Ordenanza del Municipio Libertador, establece en su artículo 41 una rebaja de impuesto de hasta del 25% de la inversión por 1 año, a los contribuyentes que realicen labores permanentes de mantenimiento de los espacios municipales.[76]

4. Los sujetos de la obligación tributaria

4.1. El sujeto activo

Según la doctrina, es el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo.[77] Es el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta la obligación tributaria, por lo que es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito.[78] Suele identificarse con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación.[79]

Nuestro COT define al sujeto activo en su artículo 18: *"Es sujeto activo de la obligación tributaria, el ente acreedor del tributo."*[80]

---

[75] Gaceta Municipal N° 6008 de fecha 15 de diciembre de 2005.

[76] Gaceta Municipal N° 3017-1 de fecha 26 de mayo de 2008.

[77] VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Buenos Aires, Editorial Depalma. 1996. 309 p.

[78] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993. 217 p. También Queralt, p.308, ha señalado que el sujeto activo es el ente que ocupa la posición de acreedor del crédito tributario.

[79] PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario.* Madrid, Editorial Civitas. 1996. 135 p.

[80] Este disposición es copia fiel y exacta del artículo 21 del Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina (MCOTAL), preparado para el programa OEA/BID, en al año 1968. Según lo comentarios del MCOTAL

Normalmente, los entes dotados de potestad tributaria son los que establecen tributos para cobertura de sus propios gastos. Por lo tanto, las normas que se establecen sobre un respectivo tributo, determinarán que el respectivo ente será el titular de los créditos que surjan como motivo de la realización de los hechos imponibles. Serían entes que normalmente tienen potestad tributaria originaría, puesto que emana de la propia Constitución.[81]

Así sucede con el Poder Nacional (República), Estadal y Municipal, donde, conforme a la Constitución, estos poderes están dotados de poder tributario originario y pueden crear sus tributos de su competencia para la cobertura de sus propios gastos, lo que los coloca directamente como sujetos activos de la obligación tributaria.

En efecto, conforme al artículo 156 de la Constitución, el Poder Nacional tiene potestad tributaria para la creación y administración de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, entre otros. Por su parte, con base a los artículos 165 y 167 de la citada Constitución, los Estados tienen potestad tributaria para crear las tasas por el uso de sus bienes y servicios (aeropuertos y puertos), así como el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales (papel sellado y timbre), entre otros. En el caso de los Municipios, según el artículo 179 de la Constitución, tienen potestad tributaria para crear los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, etc.

ésta disposición aclara que el sujeto activo es el ente que tiene derecho a la percepción del tributario, puesto que la obligación tributaria que se deriva de ese poder tributario se establece entre ese acreedor y ese deudor fijado por la ley. También se señala que el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en su rama Legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlo y a realizar todos los actos relativos a su administración, tal como ocurre con las contribuciones de seguridad social.

[81] CARDONA. Ramón. *Derecho Tributario*. Bogotá - Colombia, Editorial Temis. 1990. 48 p.

Todos esos tributos son creados por estos Poderes para beneficio propio, donde ellos serán los sujetos activos de la relación.

Puede suceder, por el contrario, que el mismo sujeto dotado de poder tributario, pueda establecer tributos que sean destinados para cubrir los gastos de otros entes públicos. Por lo tanto, dicho ente dotado de esa potestad tributaria, convertiría a ese otro ente en sujeto activo de la obligación tributaria, dándole la competencia para recaudar y administrar el respectivo tributo. Se trata de sujetos activos dotados de potestades administrativas inherentes a la gestión tributaria, pero sin poder tributario para la creación y el establecimiento de los tributos.[82]

En nuestro sistema tributario esta situación ocurriría, por ejemplo, con las contribuciones parafiscales, donde el Poder Nacional creó y les atribuyó ingresos tributarios en sus leyes respectivas, por ejemplo, al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) y al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS), en cuyos casos, estos entes serían los acreedores o sujetos activos de esas obligaciones y utilizarían tales ingresos para sufragar sus gastos para el cumplimiento de sus fines propios y no del Poder Nacional (República).

4.2. Los sujetos pasivos

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor.[83] Toda persona obligada a cumplir la obligación tributaria es sujeto pasivo de la citada obligación.[84] También se puede entender como sujetos pasivos o deudores tributarios, a los sujetos a los que la ley impone un deber u obligación con contenido pecuniario.[85]

[82] QUERALT, Juan Martín y otros. *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*. Madrid, Editorial Tecnos, S.A. 1996. 309 p.

[83] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid, Servicio Publicaciones de la Facultad Derecho. 1993. 218 p.

[84] FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 371 p.

[85] PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Civitas. 1996. 136 p.

Nuestro COT define al sujeto pasivo en su artículo 19: *"Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones dinerarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable."*[86]

El COT consagra una clasificación bipartita de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a diferencia de otros países como España[87] que incluyen la figura del sustituto.

Según la doctrina, existen distintas clasificaciones de los sujetos pasivos. La seguida por el COT deriva del Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina (MCOTAL), y alguna doctrina,[88] quien clasifica al sujeto pasivo en dos grandes grupos: contribuyentes y responsables, subdividiendo a estos últimos en sustitutos. En efecto, se considera, con base a esta clasificación, al *sujeto pasivo* de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que, por disposición de la ley, esté obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; y se llama *deudor* a quien deba satisfacerla a título propio, prefiriendo esa expresión a la de *contribuyente*, porque es la reservada para sujeto del tributo. Y se designa con la expresión de *responsable*, a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o en sustitución, es decir, en lugar del deudor.

También existe otra corriente, no contraria a la antes mencionada, que consagra una división tripartita del sujeto pasivo, que divide al sujeto pasivo en contribuyente, sustituto y responsable solidario. Y señala que el *contribuyente* es el destinatario legal del tributo a quien el mandato de la norma obliga a pagar

---

[86] Esta disposición tiene un redacción exacta al artículo 21 del MCOTAL. Los redactores del modelo optaron por una clasificación, de contribuyentes y responsables, ya que la figura del responsable es más amplia e incluye diversos tipos de responsabilidad por deuda ajena, a diferencias de otros países y doctrinas que se refieren también a la figura del sustituto.

[87] El artículo 36 de la Ley General Tributaria de España, señala que es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como *sustituto* del mismo.

[88] FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Editorial Depalma. 1997. 442, 469, 481-482 p.

por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. *Sustituto,* es sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. *Responsable solidario,* es un tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero, a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento, sin excluir de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo como si fuera el contribuyente.[89]

Nos inclinamos por la clasificación bipartita, que establece nuestro COT, ya que regula claramente las dos opciones en que puede dividirse un sujeto pasivo, a saber, *contribuyente* por ser deudor a título propio de la prestación dineraria que deriva de la realización de un hecho imponible y *responsable,* por ser deudor a título ajeno de la realización del hecho imponible, pero que es llamado por la ley a cumplir la obligación en lugar del contribuyente.

Si bien el COT en su artículo 19 no se refiere de forma precisa a la figura del sustituto y del responsable solidario, es evidente que al incluirse en la definición del sujeto pasivo al "responsable", quedan incluidos completamente los responsables sustitutos y responsables solidarios. Cabe mencionar que nuestra legislación tributaria no regula la figura del sustituto tributario, a diferencia del responsable solidario que sí se encuentra regulado en otros artículos del COT. Más adelante, analizaremos la figura del sustituto y revisaremos si esta figura aplica a los efectos de nuestra legislación.

4.2.1. Contribuyentes

Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado, y además, que está obligado al pago de dicha

[89] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 255-256 p.

obligación.[90] También se ha definido como contribuyente, a la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado. Por lo tanto, es la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo.[91]

El artículo 22 del COT define como contribuyente a *"los sujetos pasivos respecto a los cuales se verifica el hecho imponible"*, y además, señala el artículo 23 del COT, que dichos contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales que les imponga ley (tales como presentación declaraciones, inscripciones en el Registro de Información Fiscal, etc.)

El artículo 22 del COT señala que esta condición puede recaer en:

i) Las personas físicas, prescindiendo de su capacidad en el derecho privado.

En este supuesto, las personas físicas o naturales serían contribuyentes de cualquier tributo, aun cuando desde el punto de vista del Derecho Civil sean incapaces.[92] Debe recordarse que la incapacidad de las personas, pueden reducirse a dos tipos de regímenes:[93]

a) Los regímenes de representación, en los que la persona que interviene sustituye al incapaz y realiza negocios jurídicos en nombre del menor. Lo menores no emancipados están sometidos a este régimen, que abarca la figura de la patria potestad y la tutela de menores.[94]

[90] FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 377 p.

[91] PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Civitas. 1996. 138 p.

[92] Son los individuos de la especie humana, según el artículo 16 del Código Civil.

[93] AGUILAR GORRONDONA, José Luis. *Personas*. Caracas, Universidad Católica Andrés Bello. 2009. 209 y 220 p.

[94] La tutela aplica para niños y adolescentes que no tienen patria potestad. El tutor según el artículo 347 del Código Civil, es la persona que tiene la guarda del menor, es su representante y administra sus bienes.

b) Los regímenes de asistencia y autorización, en los que la persona no sustituye al incapaz en la celebración de sus negocios, sino que para la validez de cualquier acto se requiere la actuación conjunta del incapaz y el que lo protege o aprueba cualquier negocio que proponga el incapaz. Lo menores emancipados están sometidos a este régimen, el cual se ejerce a través de la figura de curatela.

Por ejemplo, según el artículo 18 del Código Civil, la mayoría de edad es para quien haya cumplido 18 años. Un menor de edad, aun cuando sea incapaz conforme al derecho civil para realizar negocios jurídicos,[95] pudiera tener la categoría de contribuyente si realiza algún hecho imponible. Si bien el menor sería el responsable directo como contribuyente en el pago de la obligación tributaria, los padres y tutores serían responsables solidarios de dicha obligación, si llegaron a administrar sus bienes y el obligado principal no pagare la obligación respectiva, según establece el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, lo cual analizaremos con posterioridad.

ii) Las personas jurídicas, y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.

Según el artículo 19 del Código Civil, las personas jurídicas se dividen en personas de derecho público y en personas de derecho privado.[96]

Se refiere el Código como personas de derecho público, a la Nación, entendida como Estado y a las entidades públicas que la componen (ejemplo, Estados y Municipios), así como cualquier ser o cuerpo moral de carácter público (ejemplo, empresas públicas).

[95] Los menores no emancipados están sometidos en principio a una incapacidad general, plena y uniforme; *general* en el sentido de que se extiende, en principio, a todos los negocios jurídicos; *plena* en el sentido de que sólo puede ser subsanada mediante representación; y *uniforme*, en el sentido que afecta por igual a todos los no emancipados, cualquiera que sean su sexo, edad o condición. AGUILAR GORRONDONA, p. 217.

[96] Son todos los entes aptos para ser titulares de derechos o deberes y que no son individuos de la especie humana. AGUILAR GORRONDONA, p. 43

Cabe mencionar que el Estado y las entidades político territoriales que la integran, si bien son personas jurídicas en los términos antes mencionados, tales entes no podrían ser contribuyentes de ningún tributo en razón del principio de inmunidad tributaria, según el cual, tales entes no pueden ser sujetos pasivos de alguna obligación tributaria, ya que toda la riqueza del Estado sirve directamente a las finalidades públicas y sería un sin sentido atribularle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales todo su actividad y su existencia misma están destinadas.[97]

Nuestra Constitución, en su artículo 180, regula la inmunidad tributaria, si bien desde el punto de vista de los Municipios, de alguna manera se reconoce el principio de la inmunidad de los entes político territoriales (República, Estados y Municipios), así como de las personas jurídicas creadas por ellos. Ahora bien, a la ley tributaria es a la que le corresponde determinar cuáles personas jurídicas creadas por la República, Estados y Municipios estarán inmunes a alguna obligación tributaria, ya que, no pareciera ser dicha inmunidad un criterio absoluto, puesto que la Compañía Anónima Nacional de Teléfonos de Venezuela (CANTV) y Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA) son empresas propiedad del Estado venezolano que son contribuyente del ISLR y no son inmunes, por tanto, a dicho impuesto.

Las personas de derecho privado, se dividen según la doctrina,[98] en:

- Personas de tipo fundacional (fundaciones), que se caracterizan por ser un conjunto de bienes atribuidos exclusiva y permanentemente a un fin.

- Personas de tipo asociativo en sentido amplio, que se caracterizan por ser un conjunto de personas que persiguen un fin común para cuya consecución destinan determinados

[97] JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires, Editorial Abeledo - Perrot. 200 p.

[98] AGUILAR GORRONDONA, José Luis. *Personas*. Caracas, Universidad Católica Andrés Bello. 2009. 44-45 p.

bienes. Estas asociaciones se dividen a su vez, en: a) corporaciones en sentido jusprivatista, las cuales son creadas por una ley que regula su funcionamiento, y donde priva el interés colectivo sobre el individual (Colegio de Abogados); b) asociaciones propiamente dichas, donde no existe un fin de lucro para sus miembros (Asociación Venezolana de Derecho Tributario - AVDT), y c) las sociedades, cuyos miembros persiguen un fin de lucro (sociedades civiles y mercantiles, éstas últimas regidas por el Código de Comercio).

Las fundaciones, corporaciones y asociaciones pudieran ser contribuyentes o no dependiendo de la actividad que ejecuten. Por ejemplo, en materia de ISLR tales entes debieran estar exentos de este impuesto si persiguen algún fin artístico, científico, cultural, gremial, etc., y si además, no tienen un fin de lucro. Sin embargo, en materia de IVA, pudieran ser contribuyentes de este impuesto si realizan alguno de los hechos imponibles (venta de bienes muebles, prestación de servicios).

Las sociedades civiles y mercantiles, serán contribuyentes en la medida en que realicen alguna actividad gravable. Por su parte, en algunos casos como el IAE que es un tributo que grava el ejercicio de actividades industriales, comerciarles y de servicios de índole similar, no estarían sujetos a este tributo aquellas sociedades civiles que, si bien realizan una actividad lucrativa, no realizan actos de comercios, sino actividades profesionales no mercantiles (Escritorio de Abogados, Firma de Contadores, etc.).

iii) En las actividades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Según lo comentarios del MCOTLA, este supuesto está referido a las sociedades irregulares o de hecho.

El incumplimiento de las formalidades prescritas por la Ley para la constitución de las sociedades mercantiles: redacción de documento escrito, inscripción en el Registro de Comercio, fijación y publicación, es lo que da lugar a la teoría de las

llamadas sociedades irregulares o de hecho. Dicha irregularidad de la sociedad, puede tener su origen en el incumplimiento de todos o de algunos de los requisitos establecidos en la ley para la constitución de las Compañías. En consecuencia, puede hablarse de sociedad irregular cuando falta el documento escrito, cuando existiendo éste no se ha registrado o cuando habiéndose inscrito en el Registro de Comercio, no haya sido fijado o publicado.[99]

En este sentido, y según lo dispuesto en el COT, este tipo de sociedades, aun cuando no estén formadas legalmente, podrían ser contribuyentes de algún tributo. Por ejemplo, según el literal c) del artículo 7 de la Ley de ISLR, son contribuyentes de este impuesto las sociedades irregulares o de hecho.

En el caso de los consorcios, debemos mencionar que no es una entidad con personalidad jurídica propia, ni con patrimonio propio. Es una relación contractual entre las partes miembros del mismo. El contrato consorcial, normalmente contiene la declaración de las partes de asociarse para desempeñarse conjuntamente en una obra identificada, la asignación de los trabajos de cada parte, la división de los resultados del trabajo de la obra y las responsabilidades de las partes ante el tercero. Por lo tanto, el consorcio es una sociedad de hecho en los términos antes expuestos.

Ahora bien, en materia de ISLR se le ha dado al consorcio el tratamiento legal de sujeto responsable, y a pesar de que no es una entidad legal, es reconocido como tal para ciertos propósitos fiscales. Así tenemos que el consorcio debe, conforme a lo que dispone el artículo 10 de la Ley de ISLR: i) registrarse ante el SENIAT y obtener su Registro de Información Fiscal (RIF); ii) mantener una contabilidad separada; y iii) presentar a final del año una declaración informativa con los resultados de las actividades del consorcio, ya que los contribuyentes, a los fines del ISLR, son las empresas consorciadas o integrantes del consorcio.

[99] HUNG VALLIANT, Francisco. *Sociedades*. Valencia-Venezuela-Caracas, Editorial Vadell Hermanos. 2005. 102 p.

En materia de IVA, la situación de los consorcio es distinta, ya que, si bien puede catalogarse como una sociedad de hecho, puede llegar a ser contribuyente de este impuesto (distinto a las empresas consorciadas) si realiza alguno de los hecho imponibles consagrados en la Ley del IVA, tal y como lo dispone el artículo 1 de la Ley del IVA.

Respecto a la cuenta en participación y que pudiera tener similitud con la figura del consorcio, ella está regulada en los artículo 359 y siguientes del Código de Comercio. La cuenta en participación es un contrato, mediante el cual, un comerciante o una compañía mercantil (el "asociante" o "gestor"), puede conceder a un "asociado" o "participante", participación en las ganancias o pérdidas de una o varias operaciones mercantiles, actuales o simplemente previstas, por lo que pudiera aplicar a la totalidad de las operaciones. Los elementos esenciales que caracterizan la cuenta en participación son, por una parte, la atribución de una participación en las utilidades o las pérdidas por parte del asociante y el aporte de un bien en propiedad por parte del asociado o participante.

El parágrafo segundo del artículo 7 de la Ley de ISLR, establece que en los casos de contratos de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sometidos al régimen establecido en el presente artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales, la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta. Por lo tanto, los contribuyentes en las cuentas en participación son las partes que suscriben el contrato y no la cuenta propiamente dicha.

Respecto al IVA, la cuenta en participación no es sujeto pasivo de la obligación derivada de este impuesto, sino que lo serían el asociante y el asociado como contribuyentes ordinarios, para la cual, tanto los débitos como los créditos que correspondan, se distribuirán mensualmente según la participación de cada uno en la cuenta.

iv) Sucesores de los contribuyentes

Según el artículo 24 del COT, los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido deben ser ejecicidos por su sucesor a título universal, salvo que la herencia sea ejercida a beneficio de inventario.

Según el artículo 996 del Código Civil, la herencia puede aceptarse: i) pura y simplemente, en el sentido que el heredero no la puede someter a término (inicial o final) ni a condición (suspensiva o resolutoria), ya que su facultad está limitada a aceptarla o repudiarla, o: i) a beneficio de inventario, figura ésta que está consagrada en nuestro Código para proteger al heredero y que impide que se produzca la confusión de los patrimonios del causante y del heredero, ya que de lo contrario, este último tendría que responder ilimitadamente de las deudas y de las cargas de la herencia.[100]

Si la herencia se acepta pura y simplemente, el heredero será responsable de los pasivos por obligaciones tributarias que haya dejado su causante o contribuyente fallecido; si, por el contrario, el heredero acepta la herencia a beneficio de inventario, no estará obligado al pago de las deudas de la herencia, sino hasta la concurrencia del valor de lo bienes o activos existentes al momento del fallecimiento del causante. Por lo tanto, el pago de cualquier obligación tributaria del causante estará supeditada al valor de los activos y del monto de las deudas que deban satisfacerse (incluyendo las tributarias).

Por otra parte, el mencionado artículo 24, dispone que en caso de fusión de sociedades, cualquier beneficio subsistirá, o la responsabilidad tributaria la asumirá, la empresa que subsista de la fusión.

Similar disposición se encuentra consagrada en la Ley de ISLR, ya que, según el parágrafo quinto del artículo 16 de dicha

[100] ROJAS, Agustín. *Derecho Hereditario Venezolano.* Caracas-Venezuela, Paredes Editores. 1990. 498 y 525 p.

Ley, subsistirá en cabeza de la sociedad resultante de la fusión cualquier beneficio o responsabilidad de tipo tributario que corresponda a las sociedades fusionadas.

Desde del punto de vista del derecho mercantil, el concepto de fusión se entiende como la sucesión universal o transmisión íntegra (activo y pasivo) de patrimonios que se asumen por la sociedad que subsiste o la nueva sociedad que se crea.[101]

De lo antes expuesto, resulta lógico suponer que cuando ocurre una fusión, la sociedad resultante de ésta asuma tanto las deudas tributarias como créditos frente al Fisco Nacional que haya tenido la sociedad que dejó de subsistir, en virtud haberse producido una sucesión a título universal.

4.2.2. Responsables

Se le denomina obligados secundarios a los responsables (para diferenciarlos de los obligados principales), ya que su posición deudora no deriva de la realización de un hecho imponible, sino que -por mandato legal- la posición deudora de los responsables se vincula con otro presupuesto de hecho diferente, propio y específico, que es el presupuesto de hecho de la responsabilidad.[102] Por lo tanto, el tercer sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, recibe el nombre de responsable.[103]

Según el artículo 25 de del COT, se denomina responsables a *"los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes"*.

---

101 HUNG VALLIANT, Francisco. *Sociedades.* Valencia-Venezuela-Caracas, Editorial Vadell Hermanos. 2005. 168 p.

102 MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Sujetos Pasivos Y Responsables Tributarios.* Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. 1997. 135 p.

103 VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 259 p.

Con base en esta definición, los responsables no son los obligados principales, ya que este carácter lo ostentan los contribuyentes. Sin embargo, por disposición de la ley, tales responsables tendrían que cumplir con las obligaciones tributarias que corresponden a los contribuyentes.

Esa responsabilidad se divide en la doctrina en solidaria o subsidiaria. Si el responsable lo es solidariamente, la Administración puede exigirle el pago al responsable cuando el contribuyente no haya pagado la deuda en el plazo de pago voluntario. Si por el contrario, el responsable lo es subsidiariamente, es preciso que la Administración se dirija previamente al obligado principal de la obligación (contribuyente) antes que al responsable.[104]

La elección de una u otra responsabilidad dependerá de la discrecionalidad del legislador de cada país, pero tomando en cuenta que se trata de una responsabilidad por deuda ajena, sería más razonable consagrar, como regla general, la responsabilidad subsidiaria y la adopción de medidas cautelares para evitar la insolvencia de los deudores.[105]

Nuestro COT establece la responsabilidad como solidaria y no subsidiaria. Varios artículos del COT se refieren a la responsabilidad solidaria, en particular los artículos 27 (agentes de retención y de percepción); 28 (representantes y propietarios de sociedades) y 29 (sucesores).

Cuando la ley crea un responsable solidario no desaparece la figura del contribuyente, sino que permanece en la relación jurídica tributaria como obligado principal. Sin embargo, se crea un doble vínculo obligacional que tiene un solo objeto, que es la prestación dineraria que debe ser satisfecha, bien sea a través del vínculo sujeto activo-contribuyente o sujeto activo-responsable, pero esos vínculos, si bien son autónomos como se mencionó

104 FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 389 p.

105 VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Editorial Depalma. 1996. 335 p.

anteriormente, puesto que el sujeto le puede exigir el pago de la obligación a cualquiera de los deudores, son también interdependientes, ya que, si cualesquiera de los deudores paga la obligación, ésta se extingue.

Evidentemente, el deudor que paga, tiene acción de regreso contra el obligado principal, según lo que dispone el artículo 26 del COT.

4.2.3. Sustituto

El sustituto es aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Es decir, el sustituto pasará a tomar el lugar del contribuyente en la relación jurídica, siendo que, en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración no podrá exigir el cumplimiento al contribuyente, sino que, tendrá que hacerlo al sustituto de éste puesto que, es quien se encuentra vinculado frente a la Hacienda Pública. Ahora bien, es importante señalar que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente en el momento del cumplimiento y no del nacimiento de la obligación tributaria, de forma tal, que el sustituto está obligado a cumplir la obligación del contribuyente como propia.[106]

Este concepto se aplica particularmente a quienes están obligados a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de realizar su ingreso al Tesoro Nacional.[107]

Se requiere de la realización de dos presupuestos de hecho diferentes para que surja la obligación del sustituto. En primer lugar, la verificación del hecho imponible por parte del contribuyente, y en segundo lugar, el prepuesto de hecho de la obligación del sustituto, que viene dado por la existencia de una disposición

---

[106] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10° edición. Madrid: Textos, 1993. 250 p.

[107] FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. 380 p.

legal que cree la figura del sustituto para ese hecho imponible realizado por el contribuyente. [108]

Es importante señalar que, como el hecho imponible se verifica en torno al contribuyente, es éste el responsable de soportar la carga tributaria, aunque sea su sustituto el responsable de ingresar los aportes del contribuyente al Tesoro. De esta forma, si el sustituto cumple con la obligación del contribuyente sin que éste haya realizado el aporte, el sustituto tiene la posibilidad de ejercer una acción de regreso en contra del contribuyente por las cantidades pagadas al fisco.[109]

Aunque en nuestro ordenamiento jurídico no existe regulación específica de la figura del sustituto, en la práctica hay varias situaciones en las que se evidencia una sustitución del contribuyente. Así, por ejemplo, la Ley del INCES dispone en su artículo 14, que los trabajadores que trabajan para personas naturales y jurídicas pertenecientes al sector privado, deben aportar el medio por ciento (1/2%) de las utilidades anuales, aguinaldos o bonificaciones de fin de año que les son pagadas por tales personas. Tal cantidad debe ser retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del INCES por cuenta de los trabajadores contribuyentes.

En este ejemplo, el contribuyente de este aporte es el trabajador, quien soporta la carga tributaria, pero podría considerarse que es sustituido en la obligación tributaria por el patrono, quien actuando como su sustituto, debe enterar al INCES los porcentajes retenidos, siendo que, si el patrono no ha realizado las retenciones o no las entera al INCES, la Administración Tributaria deberá exigir el cumplimiento al patrono por ser el sustituto y el único obligado ante ella, y no al trabajador como contribuyente.

Por su parte, el Decreto Con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley del Seguro Social,[110] contempla otro

[108] *Idem.*

[109] *Ibidem.*, p. 382.

[110] Gaceta Oficial N° 5.976 Extraordinario de fecha 24 de mayo de 2010.

ejemplo en el que podría sostenerse opera una sustitución legal. En efecto, según el artículo 61 de esa Ley, los empleadores y trabajadores están obligados a pagar la parte de su cotización que determine el Ejecutivo Nacional, para unos y otros. Por su parte, señala el artículo 62 de la citada Ley, que el empleador está obligado a enterar al IVSS tanto su cuota como la cuota del trabajador, la cual, según el artículo 66 de la misma Ley, es de cuatro por cierto (4%) sobre el salario.

Como se observa, en este supuesto también el empleador se sustituye en el verdadero contribuyente que es trabajador, a fin de hacer el aporte que le corresponde al trabajador al IVSS. Si el empleador no entera el monto del aporte del trabajador, el empleador será el responsable frente al IVSS, ya que es el aportante sustituto del trabajador.

Cabe señalar que la doctrina española señala que la figura de sustituto es confundida con la del responsable, ya que el responsable está obligado junto al contribuyente, mientras que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, desplazándolo del primer plano en la responsabilidad sobre la deuda. Por lo tanto, el responsable es sujeto pasivo de una obligación de garantía, el sustituto queda obligado a cumplir la obligación principal.[111]

Según nuestro COT no se puede diferenciar al sustituto del responsable, puesto que si bien el sustituto se coloca en lugar del contribuyente y lo desplaza en la responsabilidad en el pago de la deuda, según el artículo 25 de nuestro COT este sustituto es un responsable tributario, ya que sería un sujeto pasivo que sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas al contribuyente. Tampoco puede incluirse este sustituto en la figura del contribuyente, puesto este último según el artículo 22 del COT es el sujeto pasivo respecto al cual se verifica el hecho imponible y el sustituto no lo es, sino que él cumple la obligación tributaria por el contribuyente, sin que pueda catalogársele como tal.

[111] MAZORRA, Sonsoles. *Los Responsables Tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1994. 65 p.

Entendemos que según la legislación española puede existir una diferencia entre el responsable y el sustituto, ya que este último es consagrado expresamente como un sujeto pasivo de la obligación tributaria. En efecto, según el artículo 36 de la Ley General Tributaria de España es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. A su vez los artículos 41, 42 y 43 de dicha Ley General Tributaria también regulan a los responsables tributarios (solidarios y subsidiarios). Por tanto, al existir tres figuras como sujetos pasivos es lógico suponer que puedan establecerse diferencias, pero en nuestras legislación tributaria, según hemos mencionado, no aplicarían tales diferencias.

Asimismo, con algunas opiniones encontradas,[112] la doctrina extranjera ha colocado a los agentes de retención como ejemplos de sustitutos, ya que éstos generalmente se colocan en el lugar de los contribuyentes y quedan obligados a cumplir prestaciones que hubieran quedado a manos de los contribuyentes de no existir la sustitución.[113] Así, se entiende que una vez realizada la retención, los agentes de retención son los obligados ante el fisco del pago de las cantidades retenidas, quedando liberados los contribuyentes y extinta la obligación tributaria respecto a ellos, hasta el monto de la cantidad retenida.

En este sentido, en relación a los agentes de retención señala el artículo 27 de nuestro COT que *"Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención, responderá solidariamente con el contribuyente."*

---

[112] VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Buenos Aires, Editorial Depalma. 1996. p. 344

[113] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* 10° edición. Madrid: Textos, 1993. p. 251. FERREIRO, José. *Curso De Derecho Financiero Español.* Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996. p. 380.

Por lo tanto, pudiera sostenerse que la legislación venezolana da el tratamiento de sustitutos a los agentes de retención por los montos en los que haya efectuado las retenciones, ya que una vez efectuada la retención éstos pasan a ser los únicos obligados ante el Fisco Nacional, sin tener el Fisco la posibilidad de reclamar nada a los contribuyentes por las cantidades retenidas. Mientras tanto, el agente de retención quedará obligado *junto* con el contribuyente, como sucede con la figura de los responsables, por el monto de las cantidades dejadas de retener, es decir, si no efectúa la retención será un responsable; si por el contrario, efectúa ésta ya pasaría a ser un sustituto según la definición doctrinaria, puesto que el Fisco dejaría de tener acción contra el contribuyente, quien tendría un derecho de crédito, aun cuando el agente no entere la cantidad retenida. En todo caso, en vista de que, como hemos mencionado anteriormente, en nuestro ordenamiento jurídico no se prevé la figura del sustituto, en Venezuela habría que colocarlo dentro de la figura de responsables.

4.3. Solidaridad pasiva

Se configura en los casos en los que existe para un solo acreedor de una obligación, varios deudores obligados en plano de igualdad.[114] En este supuesto, el acreedor tiene la facultad de exigir la totalidad de la deuda a cualesquiera de los deudores solidarios, quienes, a su vez, estarán forzados a cumplir la totalidad de la obligación al acreedor, tras lo cual tendrá el derecho de intentar la acción de regreso contra el o los codeudores solidarios.[115]

En materia tributaria, la solidaridad no se presume, a diferencia de lo que ocurre por ejemplo, en obligaciones mercantiles,[116] razón por la cual en aquéllas, la solidaridad se origina bien cuando respecto de varias personas se verifica el mismo hecho imponible o cuando la solidaridad emana directamente de la ley.

---

114 MADURO LUYANDO, Eloy, *Curso de Obligaciones: Derecho Civil III.* Editorial Sucre, 7° edición. p.258

115 *Ibidem*, p. 261

116 El artículo 107 del Código de Comercio señala que en las obligaciones mercantiles se presume que los codeudores se obligan solidariamente, si no hay convención en contrario.

Por lo tanto, hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos son autónomos, porque el fisco puede exigir a cualesquiera de los deudores la totalidad de la deuda, y son interdependientes, ya que extinguida la obligación principal por parte de uno de los sujetos pasivos, queda también extinguida para cualquier codeudor.[117]

El artículo 20 del COT, el cual desarrolla el artículo 23 del MCOTLA, establece que *"están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible"*, es decir, conjuntamente, señalando además, que en los demás casos en los que no se verifica el mismo hecho imponible conjuntamente para dos personas que se convierten en deudores solidarios ante un mismo acreedor, la solidaridad debe estar expresamente establecida en este Código o en la ley, lo que implica que, tal y como se señaló en el párrafo anterior, en todos los casos en los que no se verifica un hecho imponible conjuntamente para dos o más personas, y la ley no prevea expresamente la solidaridad, se presumirá la mancomunidad respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que implica que la obligación de los deudores se dividirá en las cuotas que corresponden a cada uno, sin poder ser constreñido uno de los codeudores al pago de la totalidad de la deuda.

De lo anterior, se desprende que las obligaciones mancomunadas respecto a los deudores, son aquellas en las cuales la obligación se divide en las cuotas correspondientes a los distintos deudores, ya que se descomponen en una serie de vínculos jurídicos distintos con su acreedor común.[118] Un ejemplo de este tipo de obligaciones en materia tributaria, sería la obligación del pago del Impuesto sobre Sucesiones, el cual se distribuirá en las cuotas correspondientes a cada heredero, sin que cualquiera de

[117] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 263 p.

[118] MADURO LUYANDO, Eloy, *Curso de Obligaciones: Derecho Civil III.* Editorial Sucre, 7° edición. p.257

ellos pueda ser constreñido al pago de la totalidad del impuesto, tal y como se desprende del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos (LISD), el cual establece que sin perjuicio de las garantías reales previstas en la presente Ley para asegurar el pago de la obligación tributaria, los herederos y legatarios responden individual y particularmente del impuesto que recae sobre su propia cuota.

A diferencia de lo antes mencionado, la tenencia de un inmueble genera el gravamen municipal del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, consagrado en el artículo 174 de la LOPPM, cuyo hecho imponible lo constituye la existencia de derechos de propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles urbanos ubicados en la jurisdicción municipal de que se trate, en los términos de ese mismo artículo. En este caso, existe solidaridad entre los copropietarios, ya que respecto a todos ellos se verificó el hecho imponible en cuestión, que en este caso, es ser titulares de la propiedad del inmueble, siendo que cualquiera de ellos podrá ser constreñido por la Administración Tributaria Municipal a pagar la totalidad del impuesto causado.

Por su parte, el artículo 21 del COT profundiza sobre los efectos de la solidaridad en materia tributaria, los cuales son los mismos establecidos en el Código Civil, salvo las excepciones mencionadas en el mismo artículo, las cuales comprenden las siguientes:

a) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás, en los casos en los que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno de los obligados.

b) La remisión o exoneración de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona, en cuyo caso, el acreedor tributario podrá exigir el cumplimiento de la deuda a los demás deudores con la deducción de la parte proporcional del beneficiario de la remisión.

c) No es válida la renuncia a la solidaridad, por cuanto ésta se origina sólo por disposición legal o por el hecho de que varios deudores estén obligados simultáneamente a pagar la misma obligación a la Administración Tributaria, y no por voluntad de las partes.

d) La interrupción de la prescripción en contra de uno de los deudores es oponible a los demás.

Aunque la solidaridad implica un único vinculo entre el acreedor y los deudores solidarios, esta norma admite la divisibilidad o la autonomía de ese vínculo entre los codeudores (por ejemplo, el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás en caso de que la ley disponga que cada codeudor debe cumplir con su deber o en el caso de la remisión o exoneración tributaria donde el beneficio pudiera ser concedido a uno solo de los codeudores).

Aunado a lo anterior, los efectos de la solidaridad entre codeudores que se derivan directamente del Código Civil vista la remisión efectuada por el artículo 21 del COT, específicamente de los artículos 1.221 hasta el 1.240, se dividen en dos grandes grupos, sea que reflejen la unidad de la obligación entre codeudores y acreedor, comúnmente llamada *supravínculo* (lo cual se deriva del hecho de que por haber una unidad de objeto, los deudores no tienen sino una sola deuda, una sola obligación que es exigible por el acreedor de modo pleno o total), o que reflejen la pluralidad de vínculos entre éstos.[119]

Dentro del primer grupo se encuentran los siguientes:

a) El pago de la totalidad de la deuda realizado por uno de los codeudores, libera a los demás frente al acreedor común.

b) El acreedor tiene el derecho de elegir al deudor a quien va a solicitar el cumplimiento de la obligación.

c) Cualquier deudor puede ser constreñido al pago de la totalidad de la deuda.

[119] *Ibidem*, p. 264

En el segundo grupo, se evidencia la pluralidad de vínculos entre deudores y su acreedor común, en las situaciones que a continuación se reflejan:

a) El deudor solidario puede oponer al acreedor todas las excepciones que le son personales; y también las comunes a todos los codeudores; pero no puede oponerle las que sean puramente personales a los demás codeudores.

b) El deudor solidario que ha pagado la totalidad de la deuda, no puede ejercer la acción de regreso contra sus codeudores sino por la cuota parte de cada uno.

c) El acreedor que renuncia a la solidaridad respecto de uno de los codeudores, conserva su acción solidaria contra los demás por el crédito íntegro. Ahora bien, a este respecto, se presume que un acreedor ha renunciado solidariamente respecto de uno de los deudores, cuando recibe separadamente de uno de los deudores su parte en la deuda, sin reservarse expresamente la solidaridad o sus derechos en general, y cuando ha demandado a uno de los codeudores por su parte, y éste ha convenido en la demanda o ha habido acto administrativo o sentencia condenatoria.

d) En caso de muerte de alguno de los deudores, sus herederos estarán obligados a satisfacer la deuda del causante, pero de forma proporcional a su deuda, y sólo por su cuota parte. Esto implica que la solidaridad no es heredable, y por lo tanto, la deuda se transfiere a sus herederos de forma mancomunada.

e) La mora en que incurra uno de los deudores sólo afecta a éste.

f) El reconocimiento de la deuda por parte de uno de los deudores, no produce efectos contra los codeudores.[120]

[120] *Ibid*, p. 265

Finalmente, resulta de suma importancia señalar, que en caso de que uno de los deudores solidarios resulte insolvente, su cuota se dividirá entre los demás deudores, incluso, si éstos ya pagaron su cuota de la deuda.

4.4. Responsabilidad solidaria

4.4.1. Agentes de retención y de percepción

Se ha señalado que la denominación de *agentes*, tanto de retención o de percepción, no es la más acorde, puesto que pudiera dar a pensar que actúan en nombre del fisco, lo cual no es del todo correcto, puesto que son sujetos pasivos por deuda ajena, que se encuentran junto al contribuyente de la obligación tributaria.[121]

Dichos agentes son personas extrañas a la relación jurídico-tributaria entre el ente público y el contribuyente, obligadas a ingresar al fisco el monto adeudado por el contribuyente. Se le faculta para retener o percibir el importe correspondiente; si lo hace, es decir, retiene o percibe los fondos del contribuyente, quedaría como único responsable ante el sujeto activo por el importe respectivo, y por tanto, el contribuyente queda liberado en la misma medida; si no lo efectúa, será responsable solidariamente con el contribuyente.[122]

Por lo tanto, el agente de retención, es un deudor del contribuyente que por su profesión u oficio, está en contacto directo con una cantidad de dinero del contribuyente y retiene el tributo, entregándoselo al fisco. Por el contario, el agente de percepción también por su profesión u oficio recibe del contribuyente un tributo que posteriormente debe entregar al fisco.[123]

---

121 *Ibidem.* 339-340 p.

122 *Ibid. 341 p.*

123 VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1992. 263 p.

Según el artículo 27 del COT, una vez practicada la retención o la percepción del tributo, los únicos responsables frente al Fisco Nacional, son los agentes de retención o de percepción. Por lo tanto, el contribuyente no tiene ninguna responsabilidad frente al Fisco Nacional, si el agente de retención o de percepción no entera el monto retenido o percibido o lo entera de forma parcial, ya que la responsabilidad recae completamente sobre estos agentes y no sobre el contribuyente.

En este sentido, el Decreto No. 1.808 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones,[124] establece una serie de supuestos en los que los pagadores o deudores de una serie de actividades realizadas en el país, deben actuar como agentes de retención, cuya base imponible y porcentajes de retención varían según la actividad sujeta a este anticipo de impuesto en materia de ISLR.

De igual forma, de acuerdo con el artículo 11 del la Ley del IVA y con la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, de fecha 27 de enero de 2005,[125] aquellos contribuyentes calificados como especiales, deberán actuar como agentes de retención del IVA, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de contribuyentes ordinarios de ese impuesto, es decir, éstos últimos deben soportar la retención que efectúen los primeros. La alícuota normalmente es del setenta y cinco por ciento (75%) sobre IVA facturado, salvo algunas excepciones donde pudiera llegar a ser el cien por ciento (100%) de dicho IVA.

Algunos casos, en los que aplica la figura de los agentes de percepción en nuestro ordenamiento jurídico, son aquellos relativos a los impuestos por apuestas lícitas o espectáculos establecidos en las Ordenanzas Municipales. En dichos casos, los prestadores de los servicios gravados (compañías de cine, organizadores de espectáculos, agencias de lotería, etc.) actúan como agentes de percepción de los respectivos impuestos, por lo que reciben los tributos de los contribuyentes que apuestan u obtienen un ticket

[124] Gaceta Oficial N° 36.203 del 12 de mayo de 1997.
[125] Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero 2005.

para presenciar un espectáculo público y luego deben enterar al Fisco Municipal los montos percibidos.

Por su parte, el artículo 12 de la Ley del IVA establece que la Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de percepción, a algunos contribuyentes ordinarios cuando: i) realicen ventas al mayor y el comprador que las estarían adquiriendo para su reventa no acredite su condición de contribuyente ordinario, y ii) los receptores de servicios de electricidad, telecomunicaciones, agua, gas, etc., tampoco acrediten su condición de contribuyente ordinario. Se entiende que el IVA que debe facturarse en las operaciones de reventa de los bienes y servicios, es del cincuenta por ciento (50%) adicional de lo que se genere para el agente de percepción. Cabe mencionar, que todavía no ha sido efectuada tal designación, por lo que, por los momentos, tal figura no aplica en materia del IVA.

Por otra parte, también se establece en el artículo 27 del COT la responsabilidad del agente de retención en caso de que practique una retención sin norma legal que lo autorice. Por lo tanto, si el agente hace una retención indebida a un contribuyente, debe responder de los daños y perjuicios que le hubiere causado. En todo caso, si el agente enteró el monto retenido, el contribuyente tiene que solicitar el reintegro a la Administración Tributaria respectiva, sin perjuicio además que pueda reclamar esos daños al respectivo agente.

4.4.2. Representantes

Esta responsabilidad se fundamenta en el deber de todo representante de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados que la ley o el contrato ponen a su cargo, a riesgo de responder frente a su representado.[126]

[126] VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Editorial Depalma. 1996. 336 p.

Los representantes pueden ser legales o convencionales. Los primeros, son los que regula la ley, tales como serían padres, tutores y curadores. Lo segundos, se refiere a los representantes de las compañías u otros entes, tales como directores, administradores y liquidadores, así como los mandatarios en general.

Se ha discutido sobre el límite de responsabilidad de los representantes, ya que, por el solo hecho de serlo no puede establecérseles una responsabilidad solidaria. En efecto, debe analizarse o tomarse en cuenta la efectiva participación de los representantes en la adopción o cumplimiento de las decisiones y el provecho que hubieran obtenido a expensas del fisco. Por lo tanto, en las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima en el año 1977, se recomendó que deberían ser responsables las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que inciden en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. Por otra parte, la culpabilidad del representante deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable.[127]

El COT prevé esta figura en su artículo 28, al enumerar taxativamente que son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.

[127] *Ibidem*. 337 p.

5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
7. Los demás que conforme a las leyes así sean calificados.

Por su parte, el parágrafo primero del mencionado artículo, limita esta responsabilidad únicamente al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan, agregando además el parágrafo segundo del artículo 28 del COT, que la responsabilidad a que hace referencia el artículo, subsistirá respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

Esta limitación que establece el COT en cuanto a la responsabilidad de los bienes que reciben, administren o dispongan, debe entenderse en el sentido de que tales representantes o responsables son las personas que han tomado las decisiones que han incidido en la materia tributaria de los representados, y cuyas decisiones han afectado los intereses del fisco, a fin de que pueda exigirse la responsabilidad solidaria.

Esta disposición resulta muy similar a la contenida en el artículo 28 del MCOTLA, siendo que pueden apreciarse dos diferencias importantes:

a) El COT incluye a los socios o accionistas como responsables solidarios de las sociedades liquidadas (no establecido en el MCOTLA), no siendo éstos propiamente representantes sino propietarios, y consagra la responsabilidad de otros representantes que hayan sido calificados como solidarios en otras leyes (tampoco consagrado en el MCOTLA), lo cual deja abierta la posibilidad de que puedan existir otros responsables, aun cuando la enumeración de responsables establecidos en el artículo 28 del COT, debe considerarse como taxativa.

b) El COT limita la responsabilidad al valor de los bienes que se administren al igual que el MCOTLA, sin embargo, este último instrumento señala que la limitación no resultará aplicable si el responsable hubiese actuado con dolo, caso en el cual responderá por la totalidad de la deuda, incluso, si ésta supera el valor de los bienes administrados. Como vemos, la responsabilidad de nuestro COT está limitada al valor de los bienes, aun cuando el representante o responsable hubiere actuado con dolo. No se acogió en su totalidad lo que dispuso el artículo 28 del MCOTLA.

Finalmente, es importante reiterar sobre este particular, que el efecto principal de este tipo de responsabilidad solidaria, es que la Administración Tributaria podrá requerir el pago de la obligación tributaria al representante, cualquiera sea la forma que éste adopte de acuerdo al artículo 28 del COT, sin antes haberse dirigido contra el contribuyente, puesto que, como hemos señalado, nuestro COT consagra una responsabilidad solidaria y no subsidiaria.

4.4.3. Solidaridad por sucesión (actos *inter vivos*)

El artículo 29 del COT, establece otro supuesto de responsabilidad solidaria, la cual recae sobre los adquirentes de fondos de comercio, así como quienes adquieran los activos y pasivos de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

La responsabilidad establecida en este artículo, se encuentra limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiera actuado con dolo o culpa grave, caso en el cual deberá responder con todos sus bienes. Una vez que sea comunicada la operación a la Administración Tributaria, ésta tendrá un (1) año para requerir el pago a los adquirentes por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades que se encuentren en proceso de fiscalización y determinación.

Esta disposición legal, se refiere a sucesiones entre vivos, y por ello los adquirentes de fondos de comercio o de activos

y pasivos de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, son quienes se obligan solidariamente frente al Fisco Nacional por los créditos pendientes al momento de la enajenación, aun cuando se haya cumplido con la formalidad establecida en el artículo 151 del Código de Comercio (publicar la enajenación del fondo por acto entre vivos, en un diario de los de mayor circulación donde funcione el fondo), a los fines de evitar la responsabilidad solidaria para al adquirente establecida en el artículo 152 del mismo Código, ya que la responsabilidad tributaria se mantiene en los términos mencionados aun cuando desde el punto de vista del derecho mercantil no exista tal responsabilidad.[128]

En este caso los adquirentes de fondos de comercio o de activos y pasivos deberán requerirles a sus vendedores algún tipo de garantía durante el lapo de un (1) año, en caso de que la Administración Tributaria les exija algún tipo de responsabilidad solidaria durante el citado período.

Si el responsable se viere obligado a pagar alguna obligación tributaria por cuenta del respectivo vendedor, tendrá acción de regreso contra éste según lo dispuesto en el artículo 26 del COT. Transcurrido el lapso después de la notificación sin que hubiese habido reclamo, cesará la responsabilidad de los adquirentes.

5. Base Imponible y alícuota:

José Ignacio Egan*

Corresponde ahora analizar los siguientes elementos estructurales del tributo: la base imponible y la alícuota o tarifa.

---

[128] QUERALT, J, *et al.* p. 337.

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (2007). Especialización en Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello (Escolaridad concluida, 2010). Diplomado en Gestión de Negocios, Instituto de Estudios Superiores de Administración (2012). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2011).

La base imponible o base de cálculo del tributo constituye el elemento de la obligación tributaria que se refiere a la medición económica del tributo en el contribuyente, es decir, el elemento cuantitativo de la misma. Según el profesor ROMERO-MUCI, la base imponible: "(...) *es el parámetro legal al que se aplica el tipo imponible a fin de cuantificar, caso por caso, el importe de la prestación tributaria. La base imponible se convierte en la plataforma, en la magnitud sobre la cual opera el tipo de gravamen.*"[129]

Entendida en esos términos, puede sostenerse que la base imponible es el elemento del tributo que se toma como manifestación o índice de capacidad económica de un contribuyente en particular.

La doctrina de la Administración Tributaria venezolana (SENIAT), ha señalado que la base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad, el porcentaje o la escala (alícuota) cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.[130]

De igual manera, la doctrina extranjera se ha pronunciado con relación a la base imponible, al señalar que es: "(...) *la magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa. En este sentido, la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria.*"[131]

---

[129] ROMERO-MUCI, H. (1999). El establecimiento permanente como criterio de vinculación territorial del poder tributario municipal en el impuesto sobre patente de industria y comercio. Revista de Derecho Tributario. p.82.

[130] Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Consultas (i) DCR-5-2988 del 23 de abril de 1999. Asunto: Aplicación del ICSVM a los intereses moratorios y base imponible a considerar para el cálculo; (ii) Consulta N° 965-97 en memorándum N° 660 de fecha 10-9-97.

[131] FERREIRO LAPATZA, J.J. (1996). Curso de Derecho Financiero Español. Madrid: Marcial Pons. p. 403

De acuerdo con la posición de JARACH, la adecuación del monto del tributo a la magnitud de los hechos económicos que constituyen los hechos imponibles del mismo, implica, por necesidad, una medición de tales hechos generadores, es decir, la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas correspondientes.[132]

Igualmente, según enseña ARAUJO FALCAO, la base imponible o base de cálculo del tributo, es aquella magnitud económica o numérica, inherente al hecho imponible y que representa su verdadera expresión económica, sobre la cual se aplica la alícuota para obtener el *quantum* a pagar.[133]

Del mismo modo, el autor PÉREZ ROYO define a la base imponible como: "(...) *la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, al criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto. En este sentido, puesto que, como sabemos, el hecho imponible debe representar una determinada manifestación de capacidad económica, puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de dicha capacidad económica en cada hecho imponible real.*"[134]

Así, con fundamento en lo expuesto, puede sostenerse que la base imponible será expresión cuantificable del hecho imponible; constituye la cantidad sobre la cual se aplicará la alícuota impositiva a los fines del cálculo del impuesto.

5.1. Naturaleza Jurídica de la Base Imponible

En los tributos variables, al contrario de los tributos fijos (aquellos en los cuales la ley fija de una vez el importe tributario

132 DINO JARACH, Finanzas Públicas y Derecho Tributario. p. 388.

133 DE ARAÚJO FALCÂO, A. (1964). El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Buenos Aires: Depalma. p. 111.

134 PÉREZ ROYO, F. (1995). *Derecho Financiero y Tributario.* Madrid: Editorial Civitas, S.A. p. 188.

a pagar), la ocurrencia del hecho imponible por sí sola no será suficiente para determinar el alcance cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, la simple realización del hecho generador de la obligación tributaria, no basta para precisar en términos concretos el *quantum* de dicha obligación, debido a que el hecho imponible no contiene los elementos necesarios para precisar la cuantía del importe tributario.

Por tanto, en este supuesto, el hecho imponible debe ser reducido a una cifra económica, es decir, debe ser susceptible de ser cuantificado. De esta manera, esta delimitación de la obligación exige una representación económicamente relevante del hecho imponible.

La magnitud económica en que se traduce el hecho imponible y que hace posible cuantificar el importe tributario en los tributos variables, es lo que se denomina base imponible.

Esto significa que al aplicar a la base imponible, como elemento cuantificador de la obligación tributaria, una alícuota impositiva, da como resultado el monto de tributo a pagar por el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Dicha magnitud, que viene definida en la ley, constituye la base imponible, la cual requiere tener, para hacer posible la aplicación de una alícuota o porcentaje, un carácter numéricamente pecuniario, esto es, debe reflejar una cantidad determinada de dinero.

La base imponible, por tanto, como cuantificación del hecho imponible a través de una magnitud numérica de carácter pecuniario, permite, mediante la aplicación de la correspondiente alícuota, la determinación cuantitativa de la deuda del sujeto pasivo frente al Estado, configurándose como un elemento esencial del tributo para poder reconocer la existencia de la obligación tributaria y fijar su cuantía.

5.2. Características de la Base Imponible

De acuerdo a lo señalado por la doctrina venezolana, la base imponible tiene las siguientes características:[135]

a) Se configura como un elemento estructural del tributo.
En efecto, la base imponible es un elemento estructural propio de los tributos variables, en los cuales el importe tributario no viene fijado de una vez por la ley, sino que requiere la aplicación de una alícuota sobre una base económica, en forma proporcional o progresiva, según el caso.

b) Representa una dimensión económica.
La base imponible siempre es una dimensión económica, medible o cuantificable, de acuerdo a lo que establezca la ley respectiva.

c) Se encuentra vinculada o asociada necesariamente con el hecho imponible.
La dimensión económica que representa la base imponible está asociada, mediante una relación de *instrumentalidad*, al hecho imponible, por cuanto se trata de una expresión cuantitativa del mismo. Por ello, cuando existe una separación entre el hecho generador y la base imponible, no se mide correctamente la capacidad contributiva del contribuyente, contrariando así el mandato Constitucional de respeto a la capacidad contributiva.[136]

---

135 FRAGA PITTALUGA, L. VILORIA MÉNDEZ, M., SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. "El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal." Fraga Sánchez & Asociados. Caracas, 2005, pp. 125-131.

136 Según el profesor ROMERO-MUCI: "(...) la necesaria operación de transformar el hecho imponible en un magnitud mesurable puede utilizar múltiples criterios, pero esos criterios deben siempre responder al principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada quien, la cual se frustraría si se rompe el hilo lógico y jurídico que debe ligar la capacidad económica del contribuyente con la cuantía de su prestación tributaria, precisamente por desconexión del cauce formal ofrecido por la correspondiente definición legal del hecho imponible y de la base tributaria (...)" (Jurisprudencia Tributaria Municipal-Vol. I. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. p. 113.)

Según ARAUJO FALCAO, puede darse la situación en que no exista identidad absoluta entre la base imponible y el hecho imponible. Según tal postura, dicha simultaneidad o identidad perfecta sólo es identificable en los impuestos a la renta y al patrimonio. Sin embargo, resulta necesario que se configure una relación de *pertinencia* o *inherencia* de la base imponible con el hecho imponible. Dicha inherencia viene dada por el hecho imponible. De lo contrario, la falta de adecuación de la base imponible puede significar una distorsión del hecho generador y, por consiguiente, desnaturalizar el tributo. [137]

De acuerdo a lo anterior, dentro de un sistema tributario justo, debe existir una vinculación entre el hecho imponible del tributo y la base imponible, a fin de que la detracción de riqueza imponible a través del sistema tributario no exceda el límite que le establece la Constitución, es decir, que la tributación no tenga efecto confiscatorio.

d) Es el elemento cuantificador de la obligación tributaria.
Por cuanto la cuantía de la obligación tributaria será el resultado de aplicar la alícuota o tarifa del tributo sobre el monto de la base imponible.

e) Es materia de reserva legal.
La base imponible es de reserva legal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, según el cual, sólo a las leyes corresponde regular la creación, modificación o supresión de tributos, así como la definición del hecho imponible, fijación de la alícuota del tributo, la base de cálculo y la indicación de los sujetos pasivos del mismo.

f) Debe respetar el principio constitucional de medición de la capacidad contributiva.
La base imponible constituye la porción de riqueza sobre la cual recae el tributo y, por tanto, representa índice de capacidad contributiva del sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria.

[137] Ob. cit. p. 111.

En la delimitación de la base imponible, se realiza el principio de progresividad, haciendo que el contribuyente con más capacidad económica contribuya en mayor medida, pero a la vez, ello sirve para establecer una frontera o límite ante cualquier eventual confiscatoriedad.[138]

5.3. Tipos de Base Imponible

Pueden distinguirse los siguientes tipos de base imponible:

a) Bases imponibles expresadas en dinero. Es aquella sobre la cual se puede determinar el importe tributario *ad valorem*, por cuanto la *"base imponible es una magnitud numéricamente pecuniaria sobre la cual se aplica la alícuota, que es un porcentaje de dicha magnitud"*.[139]

b) Bases imponibles no expresadas en dinero. Es aquella que no se encuentra expresada en términos pecuniarios, pero que tiene la suficiente relevancia económica para determinar el importe tributario, llamado en tal supuesto *"importe tributario específico"*.[140]

5.4. Alícuotas o Tarifas

La alícuota o tarifa forma parte de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, y viene representada por un porcentaje o fracción que aplicado a la base imponible produce como resultado el *"importe tributario"*.[141]

---

138 FERMÍN FERNÁNDEZ, J. (2006). "La materia imponible en el impuesto a las actividades económicas y el principio de capacidad contributiva", publicado en *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. AVDT, Caracas, 2008. pp. 15-32.

139 VILLEGAS, Héctor. (2002). *"Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario"*. Buenos Aires, Editorial Astrea. p. 372.

140 VILLEGAS, Héctor. (2002). *"Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario"*. Buenos Aires, Editorial Astrea. p. 372.

141 VILLEGAS, Héctor. (2002). *"Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario"*. Buenos Aires, Editorial Astrea. p. 520.

Cuando se configura el hecho generador del tributo, surge la eventual consecuencia de que el sujeto pasivo pague al Tesoro Público la suma denominada importe tributario. Dicho importe será determinado como consecuencia de la aplicación de una alícuota o tarifa establecida por ley a la base imponible del tributo.

Según HÉCTOR VILLEGAS, la importancia de la tarifa está en su función de dimensionar la porción de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado. [142]

5.4.1. Naturaleza Jurídica de la Alícuota o Tarifa:

Según sostiene un sector de la doctrina tributaria, la alícuota o tarifa no forma *parte* del hecho imponible, sino que resulta un elemento destinado a establecer la cantidad de deuda tributaria, pero que no forma parte del presupuesto de nacimiento de la obligación tributaria sustancial.[143] En todo caso, es importante advertir que la tarifa o alícuota debe ser siempre establecida por ley.

La alícuota o tarifa permite establecer una vinculación congruente entre la acción del destinatario legal del tributo (previamente considerada como hecho imponible), y el importe tributario o *quantum* que se debe pagar ante la realización de esa acción, razón por la cual:

a) En los impuestos, el hecho imponible debe reflejar una adecuada medición de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Así, a fin de no desnaturalizar al tal hecho generador, las tarifas deben poseer una dimensión razonable y no ser desproporcionadas.

b) En las tasas, la razonabilidad de la tarifa exige tener en cuenta los diversos aspectos de la actividad estatal (por ejemplo: el costo del servicio).

142 Ob. Cit. p. 522

143 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense. p. 389.

c) En las contribuciones especiales, la razonabilidad de la tarifa exigirá tomar en cuenta, fundamentalmente, la presunción más aproximada posible de la ventaja económica que la actividad o gasto estatal produjo en el patrimonio del obligado tributario.

5.4.2. Clasificación de la Alícuota o Tarifa:

Conforme ha señalado el profesor HÉCTOR VILLEGAS, si la base imponible es una magnitud numéricamente monetaria, sobre ella será factible aplicar el porcentaje denominado tarifa o alícuota. Si por el contrario, si la base imponible carece de magnitud numérica pecuniaria, será imposible aplicar porcentaje alguno.

Así las cosas, para el primer supuesto, el referido autor ha distinguido entre las *"alícuotas proporcionales"*, cuando el porcentaje permanece invariable, cualquiera que sea la dimensión económica de la base imponible; y las *"alícuotas progresivas"*, que se caracterizan porque el porcentaje se incrementa progresivamente en la medida en que es mayor la dimensión económica de la base imponible.[144]

Un ejemplo de *"alícuota proporcional"*, es aquella prevista en el parágrafo primero del artículo 52 de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, conforme al cual: *"Los enriquecimientos netos provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas el país, sólo se gravaran con un impuesto proporcional de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%)."*

Un ejemplo de *"alícuotas progresivas"*, son las alícuotas previstas en los artículos 50 y 52 de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta vigente. Así, para el caso del Impuesto sobre la Renta de las personas naturales, se grava con una alícuota del 6% el enriquecimiento global neto anual comprendido hasta las 1000 unidades tributarias (UT), pero la fracción que exceda de

144 VILLEGAS, Héctor. (2002). *"Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario"*. Buenos Aires, Editorial Astrea. pp. 372-373.

las 1000 UT hasta las 1500 (UT), se grava con una alícuota del 9%, y así progresivamente en los términos que prevé la mencionada Ley.

6. Presunciones y Ficciones:

Juan Carlos Colmenares*

Dentro de su significado genérico, la ficción constituye la acción y efecto de fingir, e dar a entender lo que no es cierto o de dar existencia ideal a lo que realmente no la tiene.[145]

Las ficciones legales son necesarias a efectos de dar solución a situaciones que de otro modo no la tendrían o que se perjudicarían derechos que deben ser protegidos. La ficción jurídica permite explicar con mayor claridad ciertas instituciones o teorías jurídicas, entre otras, la atribución de personalidad a las personas jurídicas, autoría de delitos en materia de Derecho Penal, extraterritorialidad en materia de Derecho Internacional y una no menos delicada e importante, cual es la fijación de los hechos imponibles en el Derecho Tributario.

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela (UCV) en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990). Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

145 OSORIO, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Buenos Aires, Heliasta, 1981, 319 p

Desde el punto de vista de los problemas epistemológicos y semánticos, la ficción pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas.[146] En este sentido, la doctrina especializada ha sustentado el concepto reformulado de proposición normativa, con base en las dificultades epistémicas y semánticas que plantean, en general, los enunciados acerca de las normas válidas de un sistema jurídico determinado, llegándose a denominar enunciados interpretativos (en vez de proposiciones normativas), según los cuales, puede distinguirse entre la interpretación como descripción del significado de una expresión dada e interpretación como adscripción de cierto significado a una expresión determinada,[147] y es aquí donde radica el concepto de proposición normativa incompleta, referido a la ficción, que es, indudablemente argüir una verdad, una nueva verdad adscribiéndola a lo que se conoce como la premisa mayor dentro del silogismo jurídico.

Desde la perspectiva de su valor axiológico, la ficción constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real.[148]

Las ficciones, son normas de derecho material y efecto automático configuradoras del contenido den las relaciones que ordenan; la ficción contiene una equivalencia automática cuya aplicación no está a disposición de una de las partes, sino que resulta de obligado cumplimiento para todas.[149] La ficción es seguida de otra figura denominada *presunción legal absoluta*, de vinculación normalmente procesal, que rige o regulan la prueba

---

146 PEREZ DE AYALA, José Luis, *Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, 22 p.

147 MENDONCA, Daniel, *Interpretación y Aplicación del Derecho*. Almería, Universidad de Almería, 1997, 17 p.

148 PEREZ DE AYALA, José Luis, *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario*, ob cit,p 14

149 ROZAS VALDÉZ, José Andrés, *Ficción de Retenciones y Elevación al Íntegro en el Impuesto sobre la Renta*, Madrid, Marcial Pons, 1997, 74 p

de los hechos. En la presunción legal absoluta, la Ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales un efecto dado en correlación a otro hecho, el cual debe ser realmente probable para que exista la presunción legal absoluta que enlaza al hecho desconocido con el supuesto inicial, de cuya realización presume la Ley la verdad jurídica.[150] La ficción crea una realidad jurídica al margen y prescindiendo de la correlativa realidad natural; la presunción, por otro lado, deduce de una realidad o hecho natural, al que dota de relevancia jurídica por la circunstancia misma de tal deducción, otra realidad o hecho igualmente natural, pero dotado de valor jurídico. La ficción crea su objeto, la presunción crea una relación causal entre dos realidades o hechos naturales. La ficción sirve a exigencias valorativas del derecho y la presunción facilita el establecimiento jurídico de un hecho cuando su probanza dentro del campo del derecho resulta difícil o imposible.[151]

6.1. La Ficción Tributaria

La mayoría de la doctrina nos enseña que la ficción constituye un instrumento necesario de reducción simplificadora de los elementos sustanciales del derecho, lo que, dentro el Derecho Tributario significa la abstracción de realidades extrajurídicas para crear realidades legales diferentes, es decir, nuevas verdades jurídicas, al suprimir exigencias normales y esperadas, que de producirse, provocarían resultados jurídicos no convenientes.[152]

Como antecedente analítico del tema de la ficción en el Derecho Tributario, las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario celebradas en Río de Janeiro en el año 1968, propugnaron que la ficción tributaria la constituyen hipótesis

[150] PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario*, ob cit p 22

[151] MARTIN OVIEDO, José, *Ponencia Nacional Española a las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*, Río de Janeiro, 1968, citado por PEREZ DE AYALA, José Luis en *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario*, ob. cit., p

[152] PEREZ DE AYALA, José Luis. *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario*, ob cit p 30

legales de las normas tributarias, mediante la selección y recreación de los hechos jurídicamente relevantes en términos que no coinciden, en lo esencial, con los elementos constitutivos de las realidades extrajurídicas a que se refieren las normas en cuestión, y apuntan que la ficción no debe confundirse con la presunción absoluta, entendiéndose que hay ficción siempre que la norma tipifica el presupuesto de hecho de modo que no coincide con la respectiva realidad extrajurídica. Se señaló en las precitadas Jornadas que la ficción tiene una relevancia explicativa muy limitada, entendiéndose como tales, meras imperfecciones de técnica legislativa o equívocos terminológicos, y más aún, el señalamiento expreso que la ficción carece de toda eficacia explicativa respecto de los fenómenos jurídico-positivos que ésta refiere, por lo que no merece autonomía conceptual dentro de la teoría general del Derecho Tributario.[153]

Sin pretender analizar en forma exhaustiva en este subcapítulo el fundamento ontológico y axiológico de la ficción dentro del Derecho Tributario, nos encontramos con que el ámbito de acción de la ficción en la norma tributaria, se ha demarcado hacia la tipificación de elementos sustanciales del supuesto de hecho *(hecho imponible)*, a la represión del fraude a la Ley Tributaria, a la aplicación de principios de equidad, a la simplificación de la gestión tributaria y hacia la concesión de beneficios fiscales.

6.1.1. El Hecho Imponible creado por la Ficción Tributaria

La ficción crea una verdad jurídica que no se corresponde con la verdad real, no obstante ello, es necesario recordar que la esencia del hecho imponible radica en el presupuesto de hecho, y su construcción por el legislador debe empezar por la valoración del mismo para el surgimiento de la obligación tributaria,

[153] INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO.ESTATUTOS RESOLUCIONES DE LAS JORNADAS *III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios. Tema 1 Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Río de Janeiro, Fundación de Cultura Universitaria, 1987. 124 p.

así como por la fijación de la naturaleza sustancial de dicho presupuesto de hecho y las diferentes especies que constituirán los tributos.[154]

En ese orden de ideas, la ficción debe estar orientada a la evaluación del elemento objetivo impositivo, para crear esas nuevas verdades, sobre el contenido económico o jurídico del hecho imponible; esos elementos objetivos son los que constituyen manifestaciones tales como la renta, el patrimonio, el consumo, la producción, la transferencia de bienes, el tráfico patrimonial, entre otros índices reveladores de capacidad contributiva. En el entorno legal tributario venezolano, por ejemplo, en el caso concreto de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente,[155] al conceptualizar la renta, nos indica que el producto de la enajenación de bienes inmuebles, el contribuyente deberá declarar ese ingreso obtenido, como renta, cuando en realidad, la operación está referida a la venta del patrimonio. En este sentido, cabe la siguiente pregunta: ¿cuál es el concepto natural que dimana o deriva de la realidad económica de la venta de un bien inmueble a los efectos de ese impuesto? Nos encontramos pues, ante una realidad pre jurídica, que conduce a una nueva realidad jurídica, a un nuevo concepto legal que discrepa del concepto económico de enajenación de patrimonio y en nada coincide con el concepto de renta elegido por el legislador. La verdad de los conceptos legales es, tan sólo, la de que los hechos definidos en ellos son hechos jurídicos tributarios, determinan la obligación de tributar.[156]

En este orden de ideas, podemos afirmar, de acuerdo con la opinión doctrinal que, desde la perspectiva metodológica jurídica, cuando el legislador tributario define el supuesto de hecho sobre la base de un concepto o figura de derecho privado, los emplea como datos pre jurídicos de la norma impositiva, para

---

154 JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, p 68.

155 Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial No 38.628 de fecha 16 de Febrero de 2007, Artículo 5.

156 PEREZ DE AYALA, José Luis, *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario*, ob cit, p 41.

luego, a partir de la abstracción, elaborar el concepto tributario de la norma, separado de la configuración informada por el derecho privado, con contenido extra tributario, del dato pre jurídico adoptado, lo que hace acontecer lo que se ha llamado la discrepancia entre el concepto legal y el dato pre jurídico, y sólo después que el legislador tributario asigna unos efectos jurídico tributarios al supuesto de hecho, éste se convierte en un hecho jurídico tributario: el *hecho imponible.*[157]

Dentro del ámbito de aplicación de esta metodología en la configuración de la ficción tributaria, citamos como ejemplo de ello, una disposición de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos venezolana vigente[158], según el cual:

"A los fines de esta Ley se consideran también donaciones:

1. *El mayor valor que en un veinte por ciento (20%) o más resulte tener en el mercado, sobre el precio indicado en la transmisión, el bien enajenado entre personas unidas por parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad..."*

El legislador tributario, se ha referido un concepto del derecho privado para designar el hecho gravable con el impuesto sobre donaciones, no crea un concepto nuevo ni tipifica otro concepto propio del derecho privado que no sea distinto de la operación de compra venta del bien, pues ha utilizado técnicas legislativas equiparando dos actos distintos en sus efectos tributarios.

6.2. La Ficción, la Presunción y el Principio de Capacidad Contributiva

El gobierno es una institución social espontánea, es decir, producto de la necesidad de coordinar la convivencia humana, pero

---

157 PEREZ DE AYALA, José Luis, *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario* , ob cit p 67

158 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999.

no constituye una realidad existencial diferente al hombre, su naturaleza es accidental y derivada, y la justificación de su existencia está en razón de los fines que desarrolla dentro de la sociedad. El hecho de que el hombre necesite vivir en sociedad para realizarse como persona humana está fuera de toda discusión, pero el problema surge cuando se tratan de limitar los deberes del hombre hacia la sociedad,[159] y los del gobierno como representante de la sociedad, para el hombre.[160]

Por otra parte, el empleo de ficciones en el Derecho Tributario debe encontrar un límite mayor, y es el que preconizan los principios superiores que tutelan la tributación; de entre ellos, el principio de capacidad contributiva.

El tema de la capacidad contributiva, discutido en doctrina y en la práctica por la aplicación de su contenido, experimenta, ora ampliando sus alcances para incidir pesadamente en el patrimonio individual, desalentando los incentivos para producir, circular y distribuir, hasta el límite de la confiscación; ora, para restringir al mínimo el gravamen a los especuladores con privilegio de esos beneficiarios de inversiones improductivas, con lesión del postulado de igualdad, que es una garantía constitucional.

Según el concepto que se tenga acerca de la capacidad contributiva, resultará legitimado el poder fiscal o la lesión a los derechos personales, especialmente cuando se centra el examen en el puro imperio del Estado, que le es lícito cuando la tributación se sitúa dentro de la norma de equidad, usando la expresión constitucional, más cuando vulnera los márgenes razonables de presión sobre la fortuna privada o conspira contra el orden fundamental, lesionando derechos individuales, estamos en el ámbito de la anti juricidad.[161] Toda reconstrucción normativa que

---

159 COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *Limites Constitucionales a la creación de la Ficción en el Derecho Tributario,* Caracas, Livrosca,-Asociación Venezolana de Derecho Tributario,2000, p 116.

160 PAZOS, Luis, *Los límites de los Impuestos. Uso y Abuso del poder,* México, Editorial Diana, 1991, pp 30-31.

161 TARANTINO, Jacinto, *Las Penalidades Tributarias.* Buenos Aires. Astrea, 1983,pp16-23.

intente valorar la adhesión del esquema de presunción al principio constitucional de capacidad contributiva, debe ser desarrollada, ante todo, a partir del contenido de la hipótesis primaria, que sirve como premisa en el esquema de conexión asumido por la norma; es necesario verificar si la hipótesis comprende hechos o situaciones que se manifiesten como hechos reales o ciertos de relevancia económica, atribuibles a un sujeto.[162]

Ahora bien, ¿Es la capacidad contributiva un parámetro meramente económico o tributario? ¿Es la capacidad contributiva un derecho humano o es tan solo una norma programática? Toda Constitución tutela los llamados derechos fundamentales, estos son, aquellos derechos que por su naturaleza objetiva y subjetiva, están dotados de una especial protección que debe propender el Estado Social de Derecho, pero es cierto igualmente que los derechos fundamentales, por su propia connotación histórica, social y política, el mismo texto constitucional acude sin más a su preservación, sin otro requerimiento existencial, que no sea el de la custodia del principio básico ordenado por el constituyente.[163] En este sentido, se señala que la capacidad económica es la causa económica y razón de los impuestos.[164]

El Tribunal Constitucional Español, al referirse a la capacidad económica, ha establecido que: "*Capacidad económica, a efectos de contribuir con los gastos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica, que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza, constituye, por ello, un requisito tanto exigido por las leyes de la lógica como por los imperativos de la justicia, y de ahí que la capacidad económica como fuente de imposición forme parte de las estructuras lógica-objetivas que constituye*

---

162 TRIMELONI, Mario, *Capítulo XXXVI Las Presunciones,* Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario,* Bogotá, Temis, 2001,p 451.

163 COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *Capítulo 2 La Capacidad Contributiva como Derecho Fundamental o Garantía Constitucional,* Asdrúbal Griller Correa. *Libro Homenaje a Enrique Tejera París,* Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela, 2008, p 28.

164 TARCITANO, Alberto, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario,* Buenos Aires, Depalma, 1994, p 307.

la naturaleza de las cosas y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal.[165]

Sin duda, el sentenciador citado, antepone la connotación económica al fundamento de la capacidad contributiva, y tal como nos lo indica Montilla Varela, antes citado, el concepto de capacidad contributiva , tan poco considerado dentro de la génesis del tributo, ha sido elevada a la categoría de garantía constitucional.

Si aceptamos que la capacidad económica debe expresarse en índices que revelen la capacidad contributiva del ciudadano, sea renta, patrimonio, consumo, entre otras, y considerando el especial concepto de renta tenido por las leyes venezolanas y las leyes de otros países, encontramos a la renta por incremento de patrimonio, la renta periódica y la renta consumida, la capacidad contributiva exigirá siempre que el legislador, al elaborar el hecho imponible y al determinar los patrones que medirán las bases imponibles, abstraiga de los datos pre jurídicos y extra tributarios, los conceptos legales que informan los índices de capacidad contributiva, para al final convertirlos en conceptos tributarios definitivos, pero ante el empleo de la ficción nos detenemos a observar las precisiones que formula muy acertadamente el maestro BERLIRI, quien afirma que la capacidad contributiva no es más que la posibilidad económica de soportar una carga tributaria dada, es evidente que su determinación se traduce en la discriminación de aquella parte de la riqueza del contribuyente que es necesaria para la satisfacción de sus necesidades, y siendo la capacidad contributiva una capacidad económica, la misma debe estar soportada en función de los índices reveladores al definir el hecho imponible y las bases de imposición, para que se

[165] TARCITANO, Alberto, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario,* Buenos Aires, Depalma, 1994, p 307 citado por MONTILLA VARELA, Armando, *La Capacidad Contributiva en la Constitución de 1961 y 1999.* Ponencia presentada a las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Livrosca C.A, 2000, p 61.

ajusten a las exigencias y naturaleza de los índices de capacidad económica,[166] con lo cual, podría afirmarse que el principio de capacidad contributiva será recogido y proclamado por el legislador tributario, evitando acudir al expediente de las ficciones al definir la naturaleza del hecho imponible, los elementos de las bases de imposición e igualmente, no incurrir en la tentación de tipificar excesiva e incontroladamente infracciones tributarias, así como incentivar con ellas el ejercicio de poderes calificantes y discrecionales de la Administración Tributaria para no reconocer las relaciones jurídico privadas del contribuyente en el entorno de su relación jurídico tributaria.

7. Extinción de la Obligación Tributaria

Ramón Burgos Irazábal*

Podemos decir que extinguir una la obligación es la terminación del vínculo jurídico entre acreedor y deudor y la consecuente cesación de efectos jurídicos, como consecuencia del acto o hecho con relevancia jurídica capaz de liberar al deudor del cumplimiento de una prestación. De este modo, los medios de extinción de la obligación son aquellos actos o hechos a los cuales la ley les atribuye el efecto de liberar al deudor de la obligación de cumplir con la prestación.

---

166 BERLIRI, Antonio, *L´Obbligo di contribuire in proporzione della capacitá contributiva como límite alla potestá tributaria. Scritti in Memoria di Antonino Giuffre. Milán, 1967, Tomo III,* citado por PEREZ DE AYALA, José Luis, *Las Ficciones y Presunciones en el Derecho Tributario,* ob cit, p 112.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (2002). Estudios de Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (2003-2005). Diplomado de Gerencia para Abogados del Centro Internacional de Actualización Profesional de la Universidad Católica Andrés Bello (CIAP-UCAB). Coordinador Académico del Diplomado de formación en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y del Diplomado de Gerencia Tributaria de Empresas ambos del CIAP-UCAB, profesor de los módulos de Parafiscalidad en Venezuela e Impuestos de Emergencia en este Diplomado.

Nuestro Código Civil, en su Capítulo IV "De la Extinción de las Obligaciones",[167] nos presenta el catálogo de los actos jurídicos extintivos de las obligaciones en general,[168] entre los que están: i) el pago -con subrogación convencional y legal-, ii) la novación, iii) la remisión de la deuda, iv) la compensación, v) la confusión, vi) la pérdida de la cosa debida y vii) las acciones de nulidad. Por otra parte, la prescripción extintiva también resulta en un medio de extinción de las obligaciones establecido en el Código Civil.[169]

La obligación tributaria, según el artículo 13 del Código Orgánico Tributario vigente (en adelante "COT"),[170] surge entre el Estado en sus distintas expresiones del Poder Publico y los sujetos pasivos en cuento ocurra el presupuesto de hecho *(hecho imponible)* previsto en la ley, y *constituye un vínculo de carácter personal,* aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

De este modo, "*Las causas de extinción de la obligación tributaria no difieren esencialmente de las propias de las obligaciones civiles. Sólo pueden considerarse peculiares aquellas normas que están basadas en la naturaleza pública de la Administración, en su carácter de sujeto privilegiado o en la seguridad jurídica del sujeto pasivo.*"[171]

De igual forma, señala el profesor LEONARDO PALACIOS que: "*A la extinción de la obligación tributaria (...) se pueden aplicar los mismo modos consagrados por la ley civil para la extinción de las obligaciones privadas, con las salvedades de que no sean incompatibles con la índole de esta obligación de Derecho Público y que sean admitidos por la ley fiscal.*"[172]

---

167 Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 2.990 de fecha 26 de julio de 1982.

168 Artículos 1.283 al 1.353.

169 Artículos 1.952 al 1987.

170 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

171 CALVO ORTEGA, Rafael. "*Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*". Editorial Cívitas. Madrid. 1997. P. 236.

172 PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. "La Obligación Tributaria" en: *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994.* AVDT. Caracas. 1995. P. 59.

De este modo, nuestro COT en su artículo 39 distingue como medios de extinción de la obligación los siguientes: i) el pago, ii) la compensación, iii) la confusión, iv) la remisión, v) la declaratoria de incobrabilidad y, vi) la prescripción, esta última regulada de acuerdo con el parágrafo primero del mismo artículo en el Capítulo VI del mismo COT (esto es, a partir del artículo 55 del mencionado Código).

La orientación y origen de la estructura del articulado establecido en el COT, que conforman *medios de extinción de las obligaciones* tributarias, tiene su génesis en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (Modelo CIAT) contraria a la orientación del propio Código Orgánico de 1982,[173] el cual trataba a la prescripción en el capítulo de ley correspondiente a los medios de extinción de la obligación tributaria, siguiendo el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (MCTAL).

[173] En los proyectos de reforma tributaria sometidos al Congreso Nacional en 1976, se planteó la necesidad de crear una ley que consagrara fundamentos de carácter general a los tributos nacionales, en octubre de 1977 una comisión especial a través del Ministerio de Hacienda de turno, presentó los resultados de su trabajo como "Proyecto de Código Tributario de Venezuela". Este tomó como guía fundamental el modelo de Código Tributario para América Latina, preparado en 1976 para el programa conjunto de tributación de La Organización de Estados Americanos (OEA) y El Banco Interamericano De Desarrollo (BID), el cual recopila la doctrina más avanzada y admitida del moderno derecho tributario; y que se caracteriza por sus relevantes condiciones científicas y técnicas así por su adaptación a la realidad latinoamericana, y particularmente a los diversos sistemas jurídicos existentes en cada uno de los países de la región.
Este modelo, a su vez recoge la doctrina elaborada a lo largo de varias jornadas realizadas por El Instituto Latinoamericano De Derecho Tributario. (1958-1970).
En 1979, una comisión especial del Congreso Nacional practicó un examen exhaustivo del proyecto en cuestión, concluyendo su trabajo en noviembre de 1980, en diciembre de ese mismo año se inicia la primera discusión del proyecto ante la Cámara de Diputados, después de varias actuaciones legislativas, comisiones de estudio, veto presidencial y demás discusiones finalmente el 1° de julio de 1982 se realizó su promulgación para entrar en vigencia 180 días después, es decir, el 30 de enero de 1983. Tomado de: http://todostributarios.bligoo.es/codigo-organico-tributario-en-venezuela

No obstante, el desarrollo de cada medio extinción individualmente considerado se inspira en el MCTAL, a excepción hecha de la prescripción que se inspira en el Modelo de Código CIAT.

Paradójicamente, el Modelo de Código CIAT fue rechazado por unanimidad en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Salvador de Bahía - Brasil- en diciembre de 2000, por lo que la adopción por parte del legislador venezolano de este Modelo en lo que respecta a la prescripción como medio de extinción de las obligaciones tributarias, resulta incompatible con las Resoluciones que al efecto se tomaron en el seno de tales Jornadas.[174]

Inclusive, el eximio jurista venezolano el Dr. JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO en el marco de tales Jornadas indicó que el Modelo CIAT: "(...) *está inspirado en una orientación que se aleja del concepto de la obligación tributaria como relación de derecho y no de poder, del principio de igualdad jurídica de los contribuyentes, lo cual lo diferencia en gran medida del MCTAL*".[175] Y resaltó también que: "(...) *el Modelo CIAT otorga numerosas, innecesarias e injustificadas facultades a la administración tributaria para que pueda actuar discrecionalmente, (...) las normas de pago, compensación y prescripción se establecen de manera injustificadamente desfavorable a los contribuyentes, contrarias a la naturaleza de esos institutos jurídicos* (...)".[176]

Finalmente, es preciso destacar que el Legislador no estableció en el COT a la novación como medio de extinción de la obligación tributaria,[177] toda vez ese medio de extinción de la obligación

---

174 Véase en: OCTAVIO, Amalia. "La prescripción en el Código Orgánico Tributario de 2001". En: *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. Coordinador: SOL, Jesús. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Livrosca. Caracas. 2002. Pp. 332 y 333.

175 OCTAVIO, José Andrés. "*El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967 y el Modelo CIAT de 1997. Recomendaciones del ILADT para su aplicación*". En: XX Jornadas do ILADT. Ano 2000 - Salvador - Bahía. Tema 2. La Codificación en América Latina. Brasil. Dezembro 2000. Editorial Gráfica Círculo. p. 1529

176 *Idem.*

177 Tampoco que consideró la pérdida de la cosa como medio de extinción pues la obligación es además de dineraria, *ex lege*

consiste en la *alteración de uno o más de los elementos que la integran* siempre que tales alteraciones tengan como propósito extinguir la obligación original y sustituirla por una nueva obligación y distinta de aquella. Respecto a la novación en el ámbito tributario, profesor RAFAEL TOBÍA DÍAZ, ha indicado que "(...) *si se parte de la premisa jurídica de que la novación supone reconocer al sujeto activo y pasivo del vínculo obligacional, un poder amplio de disposición para extinguirlo que persigue un objeto distinto y que nazca una nueva obligación, que persigue un objeto distinto y que sustituye el vínculo anterior, es comprensible que el Código, fundándose en la indisponibilidad de la obligación tributaria por constituir ésta un crédito funcionalizado (...) se haya limitado a rechazarla como mecanismo de extinción.*" [178]

De este modo el artículo 39 del COT, establece lo siguiente:

"***Artículo 39**: La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:*
1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de incobrabilidad.
Parágrafo Primero: La obligación tributaria se extingue igualmente por prescripción, en los términos previstos en el Capítulo VI de este Título.
Parágrafo Segundo: Las leyes pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen."

[178] Sobre este particular TOBIA DÍAZ, indica: "... por cuanto la naturaleza de la obligación tributaria es la de constituir un crédito funcionalizado de vital importancia para el sostenimiento del Estado democrático y social de Derecho, y por cuanto formalmente presenta los aspectos de una obligación civil, se hace necesario restringir la posibilidad jurídica de que los sujetos que la integran dispongan de sus elementos estructurales o que la Administración Tributaria disponga del crédito en sí mismo, por lo que, incluso, respecto de este último se acepta con naturalidad la prohibición de su tráfico jurídico, no obstante constituir un derecho de evidente contenido patrimonial". Al respecto léase: TOBIA DÍAZ, Rafael Enrique. *"El principio de Indisponibilidad de la Obligación Tributaria y los Convenios de Asunción de Deudas Tributarias"* Ediciones LIBER. Caracas. 2010. P. 29

7.1. Clasificación de los modos de extinción

De este conjunto de modos de extinción de la obligación tributaria, podemos distinguir entre modos satisfactorios y modos no satisfactorios, modos particulares y modos indirectos. Dentro de los satisfactorios tendríamos el pago y la compensación; como modos no satisfactorios tendríamos a la condonación que -por su carácter negocial- puede encontrarse reñida con la conocida indisponibilidad del crédito tributario y la declaratoria de incobrabilidad; como modo particular de extinción tenemos a la confusión, la cual se aplica cuando el ente exactor, titular del derecho de crédito, se subroga por sucesión en el patrimonio del contribuyente difunto. Finalmente, un modo indirecto de extinción de la obligación lo configura la prescripción.[179]

7.2. El Pago

Nuestro COT no consagra una definición de lo que es el pago como medio de extinción de la obligación. No obstante, podemos hallar definiciones en la doctrina civil, así, el profesor MADURO LUYANDO indica que el pago: *"Constituye el medio o modo voluntario por excelencia del cumplimiento de la obligación. Desde un punto de vista general, es el medio ordinario o normal de extinción de una obligación".*[180] A efectos del derecho tributario, podemos indicar que el pago "(...) *es la forma normal de extinción de una obligación tributaria ya que la pretensión crediticia del acreedor queda satisfecha plenamente, una vez efectuado este.*"[181]. De esta manera, agrega que el: "(...) *el concepto de pago halla acomodo, con naturalidad, tanto en el Derecho privado como en el Derecho público, no por mimetismo o*

---

[179] *Cf.* RUSSO, Pascuale. "La Obligación Tributaria". En: *Tratado de Derecho Tributario.* Tomo II. Dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis. Bogotá-Colombia. 2001. p. 39 y 40

[180] MADURO LUYANDO, Eloy. *"Curso de Obligaciones. Derecho Civil III".* Publicaciones UCAB. Editorial Texto. Décima Edición. Caracas. 1999. P. 297.

[181] SANMIGUEL SANJUAN, Efraín. *"Diccionario de Derecho Tributario".* Editorial Lizcalibros, C.A. Valencia - Venezuela. 2006. P. 540.

por carencia de términos en este último sino porque responde en ambos casos a idéntica institución: el cumplimiento de la obligación."[182]

7.2.1. Sujetos obligados al pago

El pago está obligado a hacerlo, en principio, el sujeto pasivo de la obligación o el responsable,[183] cuando actúa como agente de percepción o de retención,[184] o bien un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo mas no en las prerrogativas reconocidas a este sujeto activo por su condición de ente público.[185]

Como bien apunta el profesor HÉCTOR VILLEGAS, *"...los pactos particulares respecto a la carga de a obligación tributaria pueden ser válidos entre ellas, pero no tienen efecto alguno en relación al fisco".*[186] De tal forma que la subrogación a la que alude el artículo 41 del COT, no implica la adopción de los privilegios de la Administración Tributaria en su condición de ente público.

7.2.2 Lugar, forma y oportunidad del pago

Por otra parte, el pago debe hacerse en el lugar y la forma que al efecto establezca la Ley o en su defecto el reglamento correspondiente. Como principio general, los pagos deben realizarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la Ley o su Reglamentación establezcan lo contrario.

Es importante acotar que nuestro COT en su artículo 42, establece que los pagos realizados fuera de la fecha en que se presenta la declaración, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se

---

182 PONT I CLEMENTE, Joan-Fracesc. *"El Pago Fraccionado de los Tributos"*. Instituto de Estudios Fiscales. Editorial Marcial Pons. Ediciones Jurídicas, C.A. Madrid. 1993. P. 33

183 Artículo 27 del COT.

184 Artículo 42 del COT.

185 Artículo 41 del COT.

186 VILLEGAS, Héctor B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario"-2. Editorial Depalma. 7ma. Edición. Buenos Aires. 1999. p. 295

considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios de conformidad con el artículo 66 *ejusdem*. Adicionalmente, el pago con retraso de obligaciones tributarias, pueden dar lugar a la comisión de ilícitos materiales, tipificados en el artículo 109 y siguientes del COT.

7.2.3. Pagos a cuenta

Son aquellos que se consideran pagos anticipados a cuenta de tributos que se pagarán posteriormente. Los pagos a cuenta pueden ser de dos clases: i) Pagos fraccionados en sentido impropio (los llamados anticipos de impuesto), que se realizan por el propio contribuyente que en su momento realizará la liquidación final,[187] y ii) las retenciones, que consisten en que un sujeto (responsable), con ocasión de los pagos que le realiza a otro, retiene o detrae de la cantidad pagada una cantidad que ingresa (vía enteramiento) al Fisco a nombre de este otro (contribuyente) y a cuenta de la liquidación que este otro realizará en su momento.

Los pagos anticipados o pagos a cuenta como los denomina el COT en su artículo 43, deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.

Los pagos a cuenta cumplen una función de tesorería tanto para la Administración Tributaria como para el propio sujeto pasivo, toda vez que permiten ir adelantando cantidades al Fisco, con lo que se mitiga el pago de la cuota final al sujeto y se procura un flujo de ingresos más o menos continuo al ente activo. Junto a esta función, la figura de la retención o del ingreso a cuenta cumple una importante función de información y de control por

[187] Existe la polémica respecto del cuestionado deber jurídico particular de anticipar al fisco cantidades de tributos cuyo hecho imponible no se ha materializado, pues "La realización del ingreso excluye el nacimiento de la obligación tributaria por el correspondiente importe, no por obra de cualquier institución de derivación privatistica, sino por expresa previsión legislativa. No verificándose el hecho imponible del tributo, surge una obligación a cargo del impositor y a favor del sujeto pasivo, que tiene por objeto la restitución de lo ingresado" al respecto léase: PONT I CLEMENTE, Joan-Fracesc. "*El Pago Fraccionado... op.cit.* p.53

parte de terceros acerca del contribuyente. La exigencia de todas estas formas de pago anticipado viene acompañada de importantes obligaciones formales o de información.

Establece el COT en el segundo párrafo del artículo 43, que: "*En los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del pago a cuenta se fijará considerando la norma que establezca la ley del respectivo tributo*"; mientras que en el MCTAL la consideración de la cuantía del pago versa sobre la base de "(...) las estimaciones del contribuyente".[188] Ello cobra sentido, pues sobre la base del principio de buena fe, la Administración estaría obligada a considerar las estimaciones del contribuyente aceptándolas en cuanto sean justificadas. No obstante, nuestro COT sujeta la veracidad de la cuantía a lo que al respecto establezca la norma correspondiente. Resulta evidente que sujetar la cuantía del pago a las estimaciones que haga el contribuyente, resultan más apegadas al principio de justicia, pues "(...) *la posibilidad de que el obligado tributario desarrolle en los procedimientos tributarios actuaciones en contravención del principio de buena fe es menor que la que pueda tener la Administración, investida de facultades y potestades cuyo ejercicio, en la posición desigual que ocupa en la relación jurídico - tributaria, puede propiciar conductas desproporcionadas al fin de la misma y desleales a la situación jurídica del titular de la situación jurídica pasiva* (...)."[189]

7.2.4. Orden de imputación de los pagos

La imputación de pagos deviene cuando existe pluralidad de deudas entre un mismo acreedor y un mismo deudor y consiste en la asignación del pago a una obligación entre varias igualmente exigibles.

El COT consagra en su artículo 44, el régimen de imputación forzoso o legal, de acuerdo con el cual, la Administración Tributaria deberá imputar el pago efectuado por el contribuyente

[188] Artículo 45 del MCTAL.

[189] GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. Buena Fe y Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 2001. P. 184.

en el orden siguiente: 1. Sanciones; 2. Intereses moratorios y, 3. Tributo del período correspondiente.

Ahora bien, cronológicamente, la Administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda más antigua, siempre que esté contenida en un *acto definitivamente firme* y, sobre la que se haya agotado el cobro extrajudicial previsto en el COT.

No obstante, el COT no consagra expresamente que "todas" las deudas imputables deben estar contenidas en un acto administrativo definitivamente firme, siendo que ello constituye un presupuesto *indispensable* de la imputación en materia tributaria, toda vez que, de lo contrario, el deudor no tendría certeza respecto de la obligación que el sujeto activo pretende extinguir. En este sentido, la firmeza implica la existencia de un acto administrativo definitivamente firme por medio del cual se determina una obligación tributaria a su cargo del sujeto pasivo o se le impone una sanción al particular.

Lo anterior, resulta aun más importante respecto de las sanciones, pues el ejercicio de la potestad punitiva por parte de la Administración Tributaria presupone una actuación previa dirigida a demostrar la conducta típica antijurídica y culpable, así como la debida notificación al presunto infractor, tanto del procedimiento iniciado, como el acto que impone la sanción, a los fines de que aquel forme parte del procedimiento constitutivo de primer grado y alegue sus defensas en la formación del acto o bien impugne los supuestos fácticos y/o jurídicos que sustentarían la sanción.

Abonando en este punto, se resalta que los actos de contenido sancionatorio dictados por la Administración Tributaria -en todo caso- también se encuentran sujetos al régimen de control jurisdiccional y el afectado tiene un auténtico derecho a impugnar la actuación punitiva de esa Administración.

Así lo ha expresado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia al pronunciarse sobre el contenido del parágrafo primero del artículo 44 del COT, concretamente en la Sentencia No. 00171 de fecha 11 de febrero de 2009.

De esta forma, las sanciones que podrían ser objeto de imputación, deben estar contenidas en un acto administrativo instruido conforme con el procedimiento legalmente establecido y deben encontrarse definitivamente firmes. Lo contrario significaría vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva del supuesto infractor, anticipándole indebidamente la aplicación de la pena, sin tomar en cuenta los resultados del procedimiento impugnatorio, que no solo podrían concluir con la nulidad de la sanción, sino que podría reconocer las circunstancias atenuantes o eximentes de la responsabilidad penal tributaria.

El orden de imputación no aplica para los pagos anticipados de tributos hechos por los agentes de percepción o retención y tampoco a los pagos efectuados con ocasión a las prórrogas otorgadas por la Administración Tributaria.

7.2.5. Pago fraccionado

El pago fraccionado por concesión administrativa "(...) *es el cumplimiento diferido de la obligación tributaria, en diversas porciones, en los términos fijados por un Acto Administrativo, dictado a solicitud del obligado al pago bajo el fundamento de dificultades reales de liquidez. Ordinariamente, requiere el aseguramiento del crédito tributario y comporta el devengo del interés de demora. Excepcionalmente, puede concederse sin garantía, si así se protege mejor el interés público.*"[190]

Nuestro COT consagra tres supuestos para la concesión de prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas; el *primero*, cuando el normal cumplimiento de la obligación tributaria, se vea impedido por caso fortuito o fuerza mayor, o en virtud de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país en cuyo caso no se generarán los intereses de mora; el *segundo*, las acordadas con carácter excepcional a casos particulares en cuyo caso sí generará intereses de mora y; el *tercero* , las acordadas en casos particulares, y siempre que los derechos del Fisco queden suficientemente garantizados, en cuyo caso también se generan intereses moratorios.

[190] PONT I CLEMENTE, Joan-Fracesc. *"El Pago Fraccionado... op.cit. p.137.*

Tales concesiones en el aplazamiento del pago de las deudas tributarias resultan de la actuación discrecional de *"grado mínimo"* de la Administración Tributaria que se manifiesta en la concreción de la acción del vocablo "podrá" que se encuentra en los artículos 45, 46 y 47 del COT, contentivos de los tres supuestos antes mencionados. [191]

El artículo 48 del COT, establece la posibilidad de encausar en un solo procedimiento el otorgamiento de las prórrogas, fraccionamientos y plazos para el pago, previstos en los artículos 45, 46 y 47, manifestándose así las potestades discrecionales de la Administración Tributaria, pues como lo indica el profesor MORENO FERNÁNDEZ: "(...) *en materia de aplazamiento hay una situación donde convergen determinados elementos reglados y otros que discrecionales. Así por ejemplo, la concesión de los aplazamientos o la valoración de la suficiencia de las garantías presentadas, configuran actuaciones regladas, mientras que la determinación de los plazos para aportar las garantías y fracciones, como la ampliación de los plazos para aportar las garantías configuran actuaciones discrecionales*".[192]

De acuerdo con la Exposición de Motivos del MCTAL, respecto a las prórrogas indica que: *"No basta, pues, la existencia de causas que dificulten el pago o lo hagan muy gravoso para el contribuyente, sino de causas graves que la Administración apreciará discrecionalmente en función de las circunstancias de hecho que por su relatividad no pueden precisarse en un Modelo de Código destinado a países de diversas características"*

De esta forma, tenemos a la Providencia 0116 de fecha 14 de febrero de 2005,[193] que establece el Procedimiento de Otorgamiento de Prórrogas, Fraccionamientos y Plazos para la Declaración o Pagos de Obligaciones Tributarias,[194] en cuyo contenido se regulan los supuestos de hecho aplicativos del beneficio.

---

191 MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio. *"La discrecionalidad en el derecho tributario"*. Editorial Lex Nova. Valladolid. 1998. P. 145.

192 *Ibid.*, p.145 y 146.

193 Gaceta Oficial N° 38.213 de fecha21 de junio de 2005.

194 Antecedida por la PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA N° SNAT/2003-1699 de fecha 27 de marzo de 2003, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.690 de fecha 15 de mayo de 2003.

7.3. La Compensación

La compensación en términos generales se refiere a la neutralización extintiva entre deudores recíprocos hasta la concurrencia de los montos de las mutuas acreencias, es decir, la compensación "(...) *es la extinción que se opera en las deudas de dos personas recíprocamente deudores cuando dichas deudas son homogéneas, líquidas y exigibles*".[195]

Nuestro Código Civil se refiere a la compensación como un medio de extinción de obligaciones,[196] y describe que la misma "(...) *se efectúa de derecho en virtud de la Ley, y aun sin el conocimiento de los deudores, en el momento mismo de la existencia simultanea de las dos deudas que se extinguen recíprocamente por las cantidades concurrentes*".[197]

Lo anterior, es el resultado de la compensación legal, como aquella que opera de pleno derecho y en virtud de la Ley. No obstante, la compensación puede ser también convencional o contractual, vale decir, que la misma opera como consecuencia del mutuo consentimiento de las partes recíprocamente deudoras y "*su objeto es simplificar el manejo de los saldos recíprocos limitándolo a las cantidades netas entre las partes*".[198]

Explica el profesor ROMERO MUCI, que la compensación puede ser facultativa, esto es cuando faltando algún requisito para su operatividad legal o contractual, (homogeneidad, liquidez y exigibilidad) la parte a quien no se le puede oponer la invoca a su favor. También puede ser judicial, la cual opera en los casos de contrademanda, en la que en un mismo juicio el demandado reconviene al demandante invocando el crédito a su favor cuyo desenlace judicial supone la compensación de créditos recíprocos

195 MADURO LUYANDO, ELOY. "*Curso de.... Op.cit.* p. 343.

196 Artículo 1331 Código Civil.

197 Artículo 1332 Código Civil.

198 ROMERO-MUCI, Humberto. "*Mitos y realidades sobre la compensación en el derecho tributario venezolano a la luz de la nueva Constitución de 1999*". Andersen Legal. Colección Práctica y Pensamiento Jurídico. Editorial Sentido. Caracas. 2000. P. 17.

como consecuencia de una decisión judicial la cual tendrá carácter constitutivo.[199]

En términos generales, la doctrina es uniforme en establecer como requisitos concurrentes para la viabilidad de la compensación legal, los siguientes: [200]

"(...)

i. *"Simultaneidad: Las obligaciones susceptibles de compensación deben existir al mismo tiempo, esto es, coexistir. No basta que sólo alguna exista y la otra no haya nacido y solamente pueda existir en potencia.*

ii. *Homogeneidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben tener un mismo objeto, bien sean sumas de dinero o cosas de una misma especie que puedan sustituirse las unas a las otras.*

iii. *Liquidez: las obligaciones susceptibles de compensación deben estar determinadas cuantitativamente, de modo que se sepa con exactitud lo debido y la cantidad correspondiente.*[201]

iv. *Exigibilidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben ser exigibles, lo que supone su inmediata posibilidad de requerir su cumplimiento por no estar sometido a término o a condición suspensiva* (...)".[202]

---

199 *Cf.* _____. "Mitos y realidades... op.cit. p. 18

200 *Ibid.*, p. 18

201 Es ilíquida la cosa debida en la obligación alternativa antes de la elección o la obligación en especie si la facultad de elegir la cosa debida corresponde al acreedor. También es ilíquido, el crédito que requiere evaluación pecuniaria mediante peritos y otras pruebas.

202 Lo anterior tiene por excepción la caducidad del término en los casos previstos en la Ley o la renuncia del mismo, o que la condición suspensiva deba tenerse por no existente según la ley. A esto se agrega que, conforme al artículo 1.331 del Código Civil, los plazos concedidos gratuitamente al deudor no impiden la compensación. Asimismo, son exigibles para fines de compensación las obligaciones susceptibles de recisión y las prescritas, mientras no sea declarada su nulidad o su prescripción. Finalmente, las obligaciones naturales no son susceptibles de compensación, pues simplemente no susceptibles de tutela alguna.

v. Reciprocidad: las obligaciones susceptibles de compensación deben existir entre personas que se deban mutuamente por cuenta propia."[203]

Finalmente, los profesores GABRIEL RUAN y LUCIANO LUPINI, citando al autor ROMERO MUCI, concluyen: "(...) *Así las cosas, la compensación es un medio extintivo de las obligaciones que tiene por objeto evitar los inconvenientes del pago y la falta de pago recíproco, dotando a los sujetos de una "medida de garantía" que los preserva de tales riesgos. Asimismo, la compensación permite evitar el riesgo que significa la concurrencia de acreedores, porque se dota a los dos sujetos de un mismo mecanismo que no requiere de la colaboración del otro ni de los demás acreedores del deudor."*[204]

Como ya apuntáramos anteriormente, existe identidad entre los medios de extinción de las obligaciones civiles y las tributarias sin más peculiaridades que aquellas normas que están basadas en la naturaleza pública de la Administración Tributaria, en su carácter de sujeto privilegiado o en la seguridad jurídica del sujeto pasivo. Sin embargo, la exacerbación de los privilegios sustantivos y procesales de la Administración Tributaria y la naturaleza legal de la misma obligación tributaria han sido la base de un rechazo histórico a la compensación de las obligaciones tributarias.

Inclusive el rechazo -hoy superado- a la figura de la compensación en materia tributaria, se puede ver reflejada históricamente en la prohibición expresa a la que aluden tanto nuestro Código Civil en el numeral 4to del artículo 1.335 y en la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional en su artículo 5to e implícitamente, el artículo 184 *ejusdem*.

---

[203] Es emblemático el supuesto del deudor cuyo crédito ha sido cedido, sin haber opuesto la compensación posible al acreedor cedente. Por eso la compensación es sólo posible respecto de los créditos cedidos que no le han sido notificados, según preceptúa el artículo 1.335 del Código Civil.

[204] RUAN SANTOS, Gabriel y LUPINI, Luciano. "La compensación tributaria: infracción del artículo 46 del Código Orgánico Tributario" en: II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT. 1.987. p. 14.

7.3.1. La Compensación en el Derecho Tributario

No obstante lo anterior, nuestra legislación positiva ha conquistado, desde La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1974, concretándose en nuestro primer Código Orgánico Tributario de 1982,[205] la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias. De allí que pueda señalarse que la admisión de la compensación como medio extintivo de la obligación tributaria es cuestión de la ordenación positiva de cada país.[206]

La compensación tributaria tiene su base en razones de economía financiera amparadas en principios de eficiencia, eficacia y justicia consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,[207] de tal forma que el buen funcionamiento de este medio de extinción de la obligación tributaria responde al acatamiento por parte de la Administración Tributaria de estos principios de aplicación inmediata en el ordenamiento jurídico positivo.

La eficacia como principio de la actuación administrativa se fundamenta en el principio de economicidad de la imposición, el cual predica que "(...) *la composición de un sistema fiscal y la estructura técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición.*"[208] Huelga decir, que los costos asociados a la satisfacción del crédito tributario deben ser económicos operativamente, tanto, para el sujeto activo, como, para el sujeto

---

205 Aunque en el COT de 1982 no se consagró la compensación de pleno derecho se considera un avance que luego de un desarrollo jurisprudencial a favor de la figura, se concretó con la compensación de pleno derecho consagrada en el COT de 1992.

206 ROMERO MUCI, citando a FERREIRO LAPATZA, José Juan. "*Curso de derecho financiero español*". 18ª edición. Marcial Pons. Madrid. 1994. p. 431. En: "*Mitos y realidades... op.cit.* p. 21

207 Artículo 141.

208 NEUMARK, Fritz. "*Principios de la Imposición*". Instituto de Estudios Fiscales. 2da Edición. Madrid. 1994.

pasivo de la relación jurídica tributaria, lo que se compagina con los efectos de la compensación como medio de extinción.[209]

Evidentemente, la compensación lleva intrínseco el desarrollo del principio de justicia tributaria como valor plural, múltiple y totalizante que se compone de varios principios,[210] como lo son la igualdad, la capacidad contributiva, protección de la economía y bienestar de la población, pues ambas partes de la relación jurídica tributaria ven satisfecha sus pretensiones en orden de lo que resulta justo para ambos, la mitigación de mutuas y recíprocas deudas.

Tal y como se indicó, no fue sino con la promulgación del Código Orgánico Tributario en 1982, cuando se consagró, por primera vez, la compensación en su artículo 46, como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, ya que en su artículo 222 hizo exclusión expresa del artículo 5 de la referida Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional; manteniendo su esencia en las sucesivas reformas, producidas en 1992, 1994 y 2001.

7.3.2. La Evolución de la compensación en el Derecho Tributario venezolano

Sobre este particular, conviene señalar las diferencias que históricamente han presentado cada uno de los Códigos Orgánicos Tributarios respecto a la compensación.

---

209 De caras a los principios que rigen a la Hacienda Pública como espejo del principio de economicidad está el *Principio de Simplicidad* cuya idea fundamental es que el pago de los tributos genera dos tipos de costos para el contribuyente. De un lado, satisfacer el impuesto supone una reducción de los ingresos disponibles para el individuo. De otro, el mero cumplimiento de las obligaciones tributarias también causa un conjunto de costos, no necesariamente monetarios. El principio de simplicidad exige que éstos últimos costos sean lo más reducidos posibles. *Cf.* BUSTOS GISBERT, Antonio. *"Lecciones de Hacienda Publica II. (La Financiación del Sector Público)"* Editorial Colex. Madrid. 1999. P. 56

210 *Cf.* RUAN SANTOS, Gabriel. "Las Garantías Tributarias de Fondo o Principios Substantivos de la Tributación en la Constitución de 1999" En: *Tributación en la Constitución de 1999.* Foro de la Academia Nacional de Ciencia Económicas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Coordinador: Dr. Tomás Enrique Carrillo Batalla. Caracas. 2001. p. 84.

En el COT de 1982, se estableció en su Artículo 46 lo siguiente:

> *"La administración tributaria declarará, de oficio o a petición de parte, la compensación de los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios, con las deudas tributarias igualmente líquidas y exigibles, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que se trate del mismo sujeto activo.*
>
> *También son compensables los créditos por tributos con los que provengan de multas firmes, en las mismas condiciones establecidas en el encabezamiento de este artículo".* (Subrayado nuestro)

Bajo la vigencia del COT de 1982, hubo múltiples controversias respecto a la necesidad o no de la autorización previa de la Administración Tributaria para la procedencia de la compensación, al punto que la doctrina nacional ha indicado que "(...) *el Código Orgánico Tributario del año 1992, si bien contribuyó con el desarrollo doctrinario del concepto de compensación tributaria, contemplaba una norma de poca aplicación práctica. En realidad al darle la última palabra al Fisco, a los ojos de algunos, parecería más una compensación facultativa que una compensación legal".*[211]

En virtud de que la norma del artículo 46 del COT de 1982, no establecía el requerimiento de la autorización previa y visto que la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1986, supeditó en su artículo 82 la procedencia de la compensación a la decisión del Director General Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda,[212] se generó una contradicción entre normas que

---

[211] GOLIA AMODIO, Juan Antonio. *"La compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias"*, publicado en: "Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001". Editorial Livrosca. Caracas. 2002. P. 297.

[212] Ello convirtió el mecanismo compensatorio previsto hasta entonces en la legislación del Impuesto sobre la Renta bajo la figura de rebaja de impuesto, en una repetición de pago cuya decisión de pago estaba en manos de la Administración. *Cf.* GOLIA AMODIO, Juan Antonio. "La compensación... op.cit., p. 297.

fue resuelto vía jurisprudencial tanto en los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario,[213] como en la antigua Corte Suprema de Justicia,[214] que interpretó reiteradamente su procedencia sin necesidad de aceptación o autorización alguna de parte del órgano administrativo, siempre que se tratara de la existencia recíproca de débitos y créditos igualmente líquidos y exigibles, huelga decir, que le dio a la compensación opuesta por los contribuyentes efecto de pleno derecho, considerando su naturaleza legal como medio extintivo de obligaciones tributarias.

Posteriormente, el COT de 1992 estableció en su artículo 46 lo siguiente:

> *"La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos, así como de intereses, multas, costas procesales y cualesquiera otros accesorios, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por los más antiguos, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo.*
>
> *El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas, costas*

213 Sentencia del 7 de mayo de 1987 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, Caso Procesadora Occidental, C.A. que indicó: *"...la declaración de la compensación no es una gracia, ni es facultativa su concesión por parte de la Administración Tributaria, ya que la disposición legal es imperativa y no le concede a aquella la opción de concederla o no, a su arbitrio sino que, por el contrario le ordena declarar la compensación de oficio, partiendo sin lugar a dudas de la base de que ésta tiene a su alcance todos los elementos de juicio necesarios para hacerlo y luego, como opción la petición de parte, la cual demuestra en forma evidente la naturaleza misma de la compensación, la cual como es sabido, opera de pleno derecho"*. Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, del 10 de marzo de 1988, caso Blindados del Zulia Occidente, C.A.

214 Sentencia No. 544, de fecha 05 de noviembre de 1991, caso Procesadora Occidente, C.A., y No. 132, de fecha 10 de junio de 1991, caso Serinel Ingenieros Consultores.

y otros accesorios o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos, sin necesidad de que exista un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho (...)"

Con esta reforma el legislador honró la jurisprudencia pacífica respecto de la no necesidad de pronunciamiento previo de carácter administrativo sobre el reconocimiento del derecho a compensar.

No obstante, el COT de 1994, paradójicamente eliminó en el segundo aparte de dicho artículo la frase *"sin necesidad de que exista un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho"*, y se sustituyó por la expresión siguiente: *"En tales casos, la Administración Tributaria deberá proceder a verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de dicho crédito y a pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta"*; lo cual resulta totalmente contradictorio con la expresión *"...extingue de pleno derecho..."* lo que comportó un retroceso en la materia.

En efecto, en el artículo 46 del COT de 1994, se estableció lo que transcribimos a continuación:

"La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, (...)

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas, costas y otros accesorios o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos. ***En tales casos, la Administración Tributaria deberá proceder a verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de dicho crédito y a pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta*** *(...)".* (Resaltado nuestro).

En este sentido, el COT de 1994 dejó expresamente establecida, la necesaria intervención de la Administración Tributaria a fin de verificar la existencia, liquidez y exigibilidad del crédito,

y de pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta por el obligado tributario.

No obstante el retroceso legislativo que significó lo anterior, hubo un caso emblemático en la jurisprudencia de instancia que, al analizar la figura de la compensación, determinó la improcedencia del pronunciamiento previo de la Administración Tributaria que diera conformidad a la compensación opuesta. En efecto, se trata de la Sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de fecha 21 de diciembre de 1998, caso C.A. Editora El Nacional, mediante la cual determinó que tanto para el COT de 1992 como de 1994 "(...) *en ningún caso se requiere de un pronunciamiento previo por parte de la Administración Tributaria que reconozca el derecho al sujeto pasivo de valerse de ella, ya que por mandato expreso del legislador y conforme a los principios que rigen la materia la compensación extingue las obligaciones de pleno derecho, pero la Administración Tributaria deberá verificar la procedencia de los extremos legales, pues de comprobar que no se daban los requisitos de homogeneidad, liquidez y exigibilidad exigidos por el Código Orgánico Tributario debe formular los reparos pertinentes, efectuando las determinaciones a que diere lugar.*"[215]

Por último, el COT de 2001, reivindicó la expresión *de pleno derecho* al eliminar la exigencia de autorización previa de carácter administrativo, quedando el artículo 49 del COT de 2001 redactado de la siguiente manera:

> *"La compensación extingue, de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo. Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del Artículo 44 de este Código.*

[215] GOLIA AMOLIO, Juan Antonio. "La compensación... *op.cit.* P.311.

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costas procesales o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho. El contribuyente o su cesionario estarán obligados a notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación, y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente. La falta de notificación dentro del lapso previsto, generará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código.

Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos.

Parágrafo Único: La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débito y crédito fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario.

La imposibilidad de oponer la compensación establecida en este Parágrafo será extensible tanto al débito y crédito fiscales previstos en la estructura y traslación del impuesto indirecto, como a la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación.

Ahora bien, es importante indicar que cuando el contribuyente tiene deudas compensables contra el Fisco pero éstas no son liquidas o exigibles, el Código Orgánico Tributario contempla el *procedimiento de repetición de pago*, por ser -de acuerdo con el texto legal y los principios que rigen la relación jurídica tributaria- la opción viable para el reembolso de tales cantidades.

Como quiera que en Venezuela la compensación opera de pleno derecho, cabe concluir sobre este punto lo que bien apunta el profesor ROMERO MUCI, según el cual: *"La intervención administrativa a este respecto sólo tiene el alcance de verificar a posteriori la eficacia extintiva de la compensación, para rechazarla o certificarla. Incluso el derecho a la devolución de impuestos, debidos o no, es autoliquidable. Sólo habrá lugar a la iniciación de un procedimiento previo cuando el contribuyente apunta al reintegro mismo, esto es, a la obtención del título que declare y documente el crédito, liquido y exigible, con fines de cesión ulterior o de ejecución presupuestaria. La compensación no debe ser confundida con el reintegro y la primera no supone la segunda para que opere el efecto extintivo de la compensación."*[216]

7.3.3. Casos especiales de compensación en materia de impuestos indirectos

Para poder adentrarnos en este tema, es necesario considerar previamente el concepto del impuesto indirecto a las ventas o Impuesto al Valor Agregado (IVA), y de su dinámica para gravar ese valor agregado, cuyo desarrollo se expone en el Tema XI de este Manual.

Sin embargo, a los meros efectos didácticos podemos anticiparnos a señalar que el IVA es: "(...) *un tributo no acumulativo y sin efecto de piramidación, que adopta como hecho imponible la venta de mercaderías y la prestación de servicios, con una base de medición representada en el valor agregado por cada empresa interviniente, desde la producción primaria hasta la última venta al consumidor*". [217]

En lo que respecta a su metodología para gravar ese valor agregado, explica la MARÍA GABRIELA BACALAO que se hace a través del sistema "(...) *denominado `mecanismo de débitos y créditos fiscales´, el cual permite que cada factor que califique como contribuyente ordinario (bajo las condiciones que la Ley estipula), a lo largo del circuito económico, deduzca del impuesto adeudado por las ventas*

---

216 ROMERO MUCI, Humberto. "Mitos y realidades.... Op.cit. p.53.

217 JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Editorial Cangallo. Argentina. 1983. P. 790.

de mercaderías y prestaciones de servicios efectuadas ("débito fiscal"), el impuesto soportado con motivo de la adquisición de los bienes y servicios (insumos) utilizados en el desarrollo de su actividad económica ("crédito fiscal"), evitándose de esta forma la modalidad del impuesto en "cascada" (que se repite en cada etapa sucesiva de elaboración y/o negociación) y con efecto de "piramidación" (el cual se produce al aplicarse el impuesto sobre el monto total de cada transacción en cada etapa, con lo que se grava el precio total, incluyendo el impuesto de todas las etapas anteriores). Si el Impuesto al Valor Agregado está bien estructurado y evita la superposición o piramidación en su composición, en teoría debe corresponder al impuesto en la última etapa de las ventas minoritarias al consumidor final. Siendo un impuesto en múltiples etapas, éstas tienen como objetivo repartir la recaudación en los distintos momentos de las ventas, a lo largo de todo el camino entre la producción primaria y la venta minorista al consumidor final".[218]

Igualmente, señala el profesor ROMERO MUCI, que: *"La cuota tributaria no debe ser confundida con el "crédito fiscal" como elemento técnico para la determinación del mismo impuesto, que constituye la categoría no compensable (...)"*,[219] conforme lo establecido en el parágrafo único del artículo 49 del Código Orgánico Tributario vigente.

Así, *"(...) `el crédito fiscal´ es el reflejo del débito fiscal o impuesto causado en cada operación gravada, pero se denomina como tal `crédito fiscal´, respecto del contribuyente adquirente o receptor de los servicios (...) Esto es, en los impuestos indirectos el propósito técnico del `crédito fiscal´ es servir como mecanismo de repercusión o traslación del impuesto absolutamente obligatorio mediante la deducción para asegurar la neutralidad del tributo en su incidencia sobre el consumidor final, esto es, garantizar que la presión del impuesto sea idéntica cualquiera*

---

218 BACALAO, María Gabriela. *"Gravabilidad bajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las transferencias del dominio de bienes muebles usados con el objeto de aumentar el capital social de una compañía sucesora en el giro o actividad de la empresa aportante"*. Premio Marco Ramírez Murzi a la Investigación en Derecho Tributario 2004. Editado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Torino. Caracas. 2005. P. 154.

219 ROMERO-MUCI, Humberto. "Mitos y realidades... op.cit. p. 75.

que sea la extensión de los procesos de producción y distribución de bienes o de creación de servicios, cuya transferencia o prestación constituya su hecho imponible." [220]

Conviene señalar que el artículo 31 Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante LIVA), establece lo siguiente:[221]

> *"Artículo 31.*
> *Dada la naturaleza de impuesto indirecto del tributo establecido en esta Ley, el denominado crédito fiscal sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto establecido en la ley y sólo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que ella se refiere. En consecuencia, dicho concepto no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra la República por concepto de tributos o sus accesorios a que se refiere el Código Orgánico Tributario, ni de crédito alguno contra la República por ningún otro concepto distinto del previsto en esta Ley."* (Subrayado nuestro)

Efectuadas las anteriores consideraciones y una vez entendida la sistemática del IVA, resulta necesario analizar la compensación en esta materia.

Respecto a la compensación de la cuota de impuesto a pagar en el IVA con otros créditos tributarios contra el Fisco Nacional, como por ejemplo, con el Impuesto sobre la Renta (en adelante "ISLR"), se ha originado una discusión en la materia tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

De este modo, la discusión en esta materia ha surgido por entender como sinónimos a dos conceptos que a pesar de homónimos tienen significaciones distintas, esto es, el "Crédito Fiscal" como mecanismo de determinación de la cuota tributaria a pagar en materia de IVA" y el "Crédito Fiscal" producto de la *"cuota tributaria"* pagada en exceso que constituye un derecho a favor contribuyente frente al Fisco.

---

220 *Idem.*

221 Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007.

En favor de la compensación entre la cuota tributaria del IVA y otros tributos como el ISLR pagados en exceso y viceversa, se pronuncia favorablemente el profesor ROMERO MUCI, toda vez que indica, razonablemente que: *"No permitir la compensación de la obligación tributaria debida en el impuesto al valor agregado, con cualquier otra obligación correspondiente a un tributo de progenie nacional, recíprocamente líquido y exigible correspondiente a periodos no prescritos, configuraría la cercenación del derecho del contribuyente a extinguir obligaciones tributarias mediante el modo alternativo de la compensación, sin base legal que lo autorice y consintiendo una odiosa y arbitraria discriminación prohibida en la Constitución de la República."*[222]

La Jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en este sentido también ha tenido sus vaivenes. Así, tenemos que en sentencia N° 559, caso C.A. Editora El Nacional de fecha 03 de abril de 2001, rechazó la compensación entre tributos de distinta índole.[223]

Ahora bien, resulta necesario señalar el caso especial de los contribuyentes exportadores de bienes y servicios, quienes de acuerdo con el artículo 43 de la LIVA, mediante un Régimen de Recuperación de Créditos Fiscales, se les reconoce el derecho

---

222 *Ibid.*, p. 76

223 *"... cuando de la determinación de la cuota tributaria resulte un crédito fiscal, el contribuyente estará habilitado para trasladar dicho excedente al período de imposición siguiente; por el contrario, cuando de la determinación surja un débito fiscal, el contribuyente tendrá la obligación de enterar dicho importe dinerario al Fisco Nacional, sin la posibilidad de resarcirse ni de oponer la compensación del excedente resultante, sea débito o sea crédito, con tributo alguno, todo de conformidad con el Parágrafo Primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario y con las normas previstas en los artículos 30 y 36 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor aplicable rationae temporis.*
Lo anterior es así, debido a que la norma prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario, no distingue entre un crédito fiscal como elemento técnico necesario para la determinación del impuesto o como un crédito tributario a favor del contribuyente, sino por el contrario sujeta la imposibilidad de la compensación, en tanto y en cuanto, el impuesto indirecto prevea en su estructura y traslación la figura del denominado crédito fiscal, como es el caso de autos." (vid. Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 03 abril de 2011, caso: *Editora El Nacional.*)

de recuperar los créditos fiscales soportados y asociados a su actividad de exportación, los cuales se reconocen en Certificados de Reintegro Tributario ("CERT"). Estos permiten que el crédito reconocido sea opuesto en compensación para el pago de otros tributos, accesorios, sanciones e incluso costas procesales, lo que declara el carácter universal del crédito como derecho frente al Fisco para el eventual pago de tributos cuya naturaleza son diferentes, mas supedita la compensación al pronunciamiento previo de la Administración Tributaria y -en la práctica- también a la emisión del CERT.

De igual forma sucede con la excepción establecida en el tercer párrafo del artículo 11 de la LIVA, que indica en el caso de los créditos producto de retenciones, lo siguiente:

> "(...)
> *Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia.*[224] *Si la decisión administrativa resulta favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley."* (Subrayado y nota al pie nuestro)

Nótese que los casos antes citados, reconocen el carácter universal de los créditos tributarios como obligación del Fisco frente al contribuyente, que por vía de excepción mediando procedimiento previo y que arrojando una decisión favorable de reconocimiento, puedan compensarse incluso contra tributos de diferente naturaleza.

---

[224] Providencias Administrativas identificadas con las siglas y números SNAT/2005/0056 y SNAT/2005/0056-A publicadas en las Gacetas Oficiales Nro. 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005 y Nro. 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005, respectivamente.

Ahora bien, respecto a la necesidad de una decisión administrativa positiva previa, la Jurisprudencia de la Sala Político Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia,[225] dejó claro que la compensación opera de pleno derecho y que el contribuyente frente a los créditos fiscales de IVA producto retenciones puede, bien optar por compensar directamente o recuperar los créditos conforme a lo establecido en las Providencias respectivas.

Así la sentencia Nro. 00619, dictada por la Sala Político Administrativa en fecha 29 de junio de 2009, estableció con relación al artículo 49 del COT lo siguiente:

> *"De la norma que antecede (artículo 49 del COT de 2001), se observa que contrariamente a lo establecido en la reforma del Código Orgánico Tributario de 1994, la compensación es oponible, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que la reconozca; no obstante, en el presente caso aun cuando el contribuyente podía oponer la misma sin necesidad del aludido pronunciamiento administrativo que reconociera su derecho a extinguir sus obligaciones tributarias bajo dicho mecanismo, ésta resulta a todas luces improcedente, pues los créditos fiscales que pretendía oponer habían sido negados tácitamente por la Administración Tributaria, no resultando éstos, como lo exige el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, determinados, líquidos y exigibles."* (Aclaratoria y subrayado nuestro)

En el mismo orden de ideas, como bien lo sostiene la más autorizada doctrina *"(...) resulta potestativo para el contribuyente o responsable oponer la compensación de las cantidades indebidamente ingresadas al fisco, o bien intentar el procedimiento de reembolso de tales cantidades. La conclusión anterior descansa en la operatividad de la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias".*[226]

---

[225] Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 00619 de fecha 29 de junio de 2010, caso: Sociedad Mercantil Mangueras Guayana, C.A.

[226] CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos. *"Repetición y recuperación de Tributos en el Derecho tributario Venezolano"*. Editorial Lizcalibros. Caracas. 2006. p. 210.

En conclusión, "(...) *la única interpretación lógica de la norma del Parágrafo Primero del artículo 46 (hoy 49) del Código Orgánico Tributario, en armonía con los propósitos técnicos del mecanismo de deducción y traslación del denominado `crédito fiscal´ en la estructura de los impuestos indirectos plurifásicos no acumulativos (tal como el impuesto al valor agregado y su antecesor el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor), es que la prohibición de compensación se limita al `crédito fiscal´ propiamente dicho, pero no a la obligación o cuota tributaria. Solo así se evitaría un trato discriminatorio para el ejercicio del derecho a la compensación de la obligación tributaria en materia de impuesto al valor agregado y se garantiza un trato uniforme en la aplicación del mecanismo extintivo entre las distintas categorías tributarias correspondientes a un mismo sujeto activo*".[227] Conforme lo anterior, entonces la posibilidad de que tales créditos fiscales (derivados de la cuota tributaria pagadas en exceso o de excedentes de retenciones de IVA acumuladas y no aplicadas) sean compensables con impuestos directos obedece a los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica.

7.3.4. Compensaciones provenientes de créditos tributarios cedidos

Establece el artículo 50 del COT, la posibilidad de que los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.

Si bien es cierto que la compensación opera de pleno derecho y como ya se dijo, resulta potestativo compensar o solicitar el reembolso, como bien lo indica el profesor CASTILLO CARVAJAL "(...) *tomando en cuenta que en la recuperación de tributos legalmente ingresados, el derecho del particular a la restitución nace cuando se verifican los extremos previstos en la Ley, resulta necesario determinar si en estos supuestos resulta facultativo o no para el contribuyente agotar*

[227] ROMERO-MUCI, Humberto. "Mitos y realidades... op.cit. p. 76.

el procedimiento recuperatorio, o bien la compensación obraría automáticamente al concurrir las condiciones para la restitución de estos conceptos."[228]

En el presente caso lo que se discute es la disponibilidad del crédito para cederlo a un tercero, esto es, si el trámite del reembolso debe agotarse como requisito previo a la cesión aun cuando su fin último sea la compensación del mismo con deudas tributarias de un contribuyente ajeno a la producción del excedente que se pretende compensar.

De este modo, en criterio de CASTILLO CARVAJAL "(...) *el trámite de reembolso en los casos de recuperación de tributos constituye un iter procedimental que debe necesariamente agotarse a los fines de que el particular pueda disponer libremente del derecho de crédito que tienen contra la Administración, sin que resulte facultativo para el contribuyente o responsable interponer o no dicho procedimiento. Ahora bien, una vez reconocido el derecho al reembolso se perfecciona o concretiza el crédito del particular, lo que comportaría el ejercicio pleno de su derecho y, consiguientemente, la activación automática de la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias."*[229]

No obstante lo anterior, no es esa la regulación que sobre el particular ha establecido nuestro COT, ya que, según sus disposiciones, como regla general no es necesario agotar el procedimiento de reembolso como requisito previo a la cesión de los créditos. Aclarado lo anterior, como deber formal se le exige al contribuyente o responsable cedente notificar a la Administración Tributaria de la cesión dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de efectuada, bajo apercibimiento de sanción.

Y por parte del cesionario, la compensación que haga de los créditos cedidos sólo surtirán efectos de pago en la medida de su existencia o legitimidad, lo cual aplica para los créditos fiscales cuya disponibilidad no está sujeta a un procedimiento previo

---

[228] CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos. "Repetición y Recuperación... op.cit. p. 210.

[229] *Ibid.*, p. 2011, 2012.

como es el caso de los provenientes de ISLR, mientas que respecto de los sometidos a regímenes especiales de reembolso, se supone que si están reconocidos por el Fisco deben gozar de tales condiciones de existencia y legitimidad.

Por tanto, en los casos en los que el Fisco no haya participado en el trámite de reconocimiento del crédito, no asumirá responsabilidad alguna por la cesión efectuada, la cual en todo caso corresponderá exclusivamente al cedente y cesionario respectivo.

8. La Confusión

Nuestro Código Civil, en su artículo 1.342, establece que: *"Cuando las cualidades de acreedor y de deudor se reúnen en la misma persona, la obligación se extingue por confusión".*

Sobre este medio de extinción de la obligación jurídica, el autor MADURO LUYANDO citando al profesor francés POTHIER, define a la confusión como "(...) *la desnaturalización de un derecho por la reunión en una misma persona de dos cualidades contradictorias*".[230]

8.1. Condiciones para la Confusión

La doctrina señala las siguientes:

a. Una relación de carácter obligatorio, es decir, una obligación con sus dos aspectos propiamente típicos: una deuda y un crédito.

b. Que las cualidades de acreedor y deudor se reúnan en una misma persona, que puede ser uno de los mismos sujetos de la relación primitiva o un tercero que los sucede a ambos.

c. Que ocurra entre el acreedor y el deudor principal; ello explica que no extinga la obligación principal la confusión que se efectúa entre acreedores y fiadores.

[230] MADURO LUYANDO, Eloy. *"Curso de Obligaciones... op.cit.* p. 352

8.2. Efectos de la Confusión

Los efectos de la confusión son: i) La extinción de la obligación respecto de la cual se hubiese producido la confusión, la cual puede ser total o parcial; ii) Extingue no sólo la obligación principal, sino además los accesorios; iii) la confusión que se efectúa en la persona del fiador, no envuelve la extinción de la obligación principal; iv) si la obligación es solidaria, la obligación queda extinguida sólo por la parte correspondiente al acreedor en cuya persona se realizó la confusión, si se trata de responsabilidad activa; y en la solidaridad pasiva, la obligación sólo se extingue por la parte correspondiente al deudor con el cual se realizó la confusión y, v) si la obligación es indivisible, la confusión ocurrida con la persona de uno de los acreedores o de uno de los deudores deja a los otros el derecho de pedir la totalidad de la obligación o de pagarla, salvo indemnización del deudor.[231]

8.3. La confusión en el derecho tributario

Curiosamente, pese a que el COT tomó rasgos en materia de extinción de las obligaciones del Modelo de Código CIAT, éste (el Modelo CIAT) no contempla a la confusión como sí lo hace el MCTAL como medio de extinción de las obligaciones tributarias, aun cuando admite su escasa frecuencia fáctica.

Establece el artículo 52 de nuestro COT, a la confusión como medio de extinción de las obligaciones en los siguientes términos:

> *"**Artículo** 52: La obligación tributaria se extingue por confusión, cuando el sujeto activo quedare colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo. La decisión será tomada mediante acto emanado de la máxima autoridad de la Administración Tributaria."*

Como puede notarse, la extinción de la obligación en este caso no opera de modo automático o de pleno derecho, está

[231] *Ibid.*, p. 355 y 356

supeditada en todo caso a la "decisión" de la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

Pese a la escasa frecuencia en la que puede darse este supuesto de extinción de obligaciones tributarias, conviene hacer ciertas apreciaciones al respecto.

En primer lugar, si bien es cierto que la figura de la confusión está consagrada en el ordenamiento jurídico positivo venezolano, es importante acotar que existe un debate doctrinal sobre la admisión de esta figura en el ámbito tributario.[232]

No obstante lo anterior, como quiera que en Venezuela se consagra la figura extintiva nos limitaremos a estudiar brevemente a los que apoyan este medio de extinción y a denotar los posibles casos, pero, resulta preciso indicar que por tratarse de un análisis especialmente profundo y exhaustivo, exige un estudio separado que escapa de la misión de la presente obra.

Comenta el profesor VARONA ALABERN respecto al debate doctrinal que: *"Dentro de los autores que defienden la viabilidad de esta figura extintiva en el ámbito tributario, hay que distinguir los que apenas fundamentan su postura, de aquellos otros que ofrecen más argumentos o descubren supuestos donde la confusión puede desplegar sus efectos extintivos. Los primeros, al tiempo que reconocen la poca relevancia de esta figura, la reducen al campo sucesorio, afirmando que puede tener lugar cuando el Estado o Ente público hereda de su deudor tributario. Entre los segundos, se encuentra RASTELLO, quien considera que la confusión también tiene lugar cuando se nacionaliza una empresa perteneciente a una sociedad: si el Estado expropia la empresa social en su integridad, se transfieren al Ente Público los créditos y deudas que pertenecían a la sociedad, también las tributarias, que se extinguen por confusión".* [233]

[232] Básicamente existen tres grupos al respecto: el primero que admite la figura pero la supedita a los casos de sucesiones por actos mortis causa y a los actos cesionarios por actos "inter vivos"; el segundo se niega rotundamente a la operatividad de este medio de extinción en el derecho tributario, y una tercera categoría que si bien muestra duda sobre la viabilidad termina por admitir que en la práctica no puede tener operatividad.

[233] VARONA ALABERN, Juan Enrique. *"Extinción de la Obligación Tributaria: Novación y Confusión"*. Editorial LexNova. Valladolid. 1998. P. 98.

En el campo las sucesiones *"mortis causa"*, la confusión como medio de extinción de obligaciones tributarias es perfectamente posible,[234] tal como lo sostiene RUSSO al indicar que la confusión *"(...) se aplica cuando el ente impositor, titular del derecho de crédito, subentra por sucesión en el patrimonio del contribuyente difunto"*.[235]

Ubicando este fenómeno en el contexto venezolano, ello se manifiesta en los casos de herencias vacantes, lo que es un claro caso en el que se puede dar la confusión como medio de extinción del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos.[236] Se entiende por herencia vacante la que -después de tramitado el procedimiento de la yacencia-[237] carece de titular, por no existir, sucesores testamentarios ni intestados del causante, razón por la cual los bienes de éste han de pasar al patrimonio nacional, debiendo entonces el Estado pagar con ellos pero sólo hasta donde alcancen, las obligaciones insolutas de la sucesión (art.832 CC). Sabemos que en tal caso, el Estado no asume la condición de heredero del de *cujus*, sino que procede en ejercicio del dominio eminente que tienen sobre los bienes carentes de propietario que se encuentran dentro de la jurisdicción territorial.[238]

---

234 Dentro de los que ubican a la confusión en este campo tenemos a: GIANNINI, A.D.: "Instituzioni di Diritto Tributrario". Giuffre editore. Milano. 1983. P. 191. Véase igualmente del mismo autor: "Elementi di Diritto Finanziario e di contabilitá dello stato". Giuffre editore. Milano. 1936. P. 140. COCIVERA, B.: "Elementi di Procedura Esecutiva Fiscale". Dott. Francesco Cacucci. Editore. Bari. 1955. p. 40. RUSSO, Pasquale. "La Obligación Tributaria" en: Tratado de Derecho Tributario. Dirgido por Andrea Amatucci. Tomo II. Editorial Temis. Bogotá. 2001. P. 39.

235 RUSSO, Pasquale. "La Obligación Tributaria" en: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo II. Editorial Temis. Bogotá. 2001. P. 39.

236 Ley publicada en la Gaceta Oficial Nro. 5.391 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1999.

237 El procedimiento de herencia yacente está contemplado en los artículos 1.060 y siguientes del Código Civil y en loas artículos del 76 al 89 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y ramos conexos.

238 *Cf.* HERRERA LOPEZ, Francisco. "Derecho de Sucesiones". Tomo II. Segunda Edición. Ediciones UCAB. Caracas. 1997. P.167

De tal forma que declarada la vacancia de la herencia, el Estado adquiere los bienes sin dueño que formaban parte de un patrimonio o masa hereditaria. Apunta LÓPEZ HERRERA, que la circunstancia de que la herencia hubiese sido declarada vacante y en consecuencia haya pasado a la propiedad y posesión del Estado, no afecta ni perjudica a quienes tengan sobre aquella derechos preferentes a los del Fisco Nacional, siempre que los mismo no se hayan extinguido,[239] de tal forma que el Estado adquiere la masa hereditaria con todos los activos y pasivos y no a beneficio de inventario (como sí sucede en España, por ejemplo) en cuyo caso, sí opera la confusión de las deudas tributarias.

Dentro de las sucesiones por actos *"inter vivos"*, podemos indicar las *donaciones universales al Estado o a los entes políticos territoriales que fungen como sujetos activos de algún tributo.*[240] Tal donación supone en sí misma la generación del impuesto sobre donaciones en cabeza del donatario, en cuyo caso se exige el examen caso por caso a los fines de determinar cómo opera la confusión entre los distintos tributos debidos y la mimetización patrimonial entre estos y la universalidad de bienes. Cabría preguntarse si la confusión solo operaría sobre las cantidades líquidas donadas o en base a la valoración económica de la universalidad pues de ser éste último, sería un caso de excepción de extinción de obligaciones tributarias en especie.

Se encuentran dentro de los actos entre vivos de transmisión patrimonial y cambio de titularidad a las expropiaciones y nacionalizaciones, cuyo estudio merece una dedicación exhaustiva y por separado.

---

239 *Ibid.*, p. 168.

240 Estado entendido como instrumento, conjunto de órganos al servicio de la sociedad. En: CHALBAUD ZERPA, Reinaldo. "Estado y política". 5ta edición. Editorial Mobil-Libros. Caracas. 1995. p.22.

9. La Remisión de la Deuda

A los fines de estudiar este medio de extinción tributaria, es necesario escudriñar algunos aspectos determinantes y comunes del derecho civil.

Nuestra doctrina del derecho civil, conceptúa la Remisión como, "(...) *el acto por el cual el acreedor renuncia gratuitamente al derecho de crédito que tiene contra el deudor.*"[241]

En igual sentido, el autor GONZÁLEZ PORRAS,[242] indica que "(...) *que estamos ante una conducta del acreedor que viene singularizada por ser un medio de liberar, en todo o en parte, al deudor de su obligación, sin recibir la prestación (...) la remisión del débito (...) consiste típicamente en un negocio unilateral, entrañando una forma de renuncia, que se perfecciona, adquiriendo eficacia jurídica, mediante la sola voluntad del acreedor, sin que sea necesaria la aceptación del deudor, ya que la función de aceptación es, a lo sumo, hacer irrevocable la remisión, pero no perfeccionarla*".[243]

9.1. Naturaleza Jurídica

La doctrina más calificada sostiene que la remisión: "(...) *es un acto gratuito y de liberalidad, por lo cuanto el acreedor se empobrece al efectuarla*"[244]. Al respecto, explica el profesor WEFFE HERNÁNDEZ que "(...) *si bien antes de la remisión el acreedor tiene posesión de un derecho de crédito en contra del deudor por una cantidad de dinero o por una prestación dada, una vez que opera la condonación el derecho al se hace referencia queda por ello extinguido. No hay un derecho equivalente afín o equivalente en valor que ingrese al patrimonio del acreedor en "contraprestación" por la remisión dada, lo que trae como*

---

241 MADURO LUYANDO, Eloy. "Curso de... op.cit., p. 350.

242 GARCIA PORRAS, J.M. "Comentarios al art.1.187 del cc" En: Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forale. Tomo XVI, Vol. I. Editorial Edersa. Madrid. 1980. P. 321 ss

243 _____ "Comentarios al art.1.187 del cc"... Citado por: CORDERO GARCIA, José Antonio. "La Condonación en el Ámbito Tributario". Editorial Marcial Pons. Madrid. 1999. P. 21

244 *Idem.*

consecuencia, como se ha mencionado, el empobrecimiento del acreedor y enriquecimiento para el deudor."[245]

Por su parte, MADURO LUYANDO indica que: "(...) *En la doctrina se discute si la remisión es un acto unilateral o por el contrario está constituida por un acto bilateral (acto convencional). Los partidarios de la primera posición sostienen tal criterio alegando en primer término que (...) la remisión procede por la sola voluntad del acreedor, sin que nada pueda influir la voluntad del deudor, pues en todo caso éste no podrá impedir que el acreedor abandone el crédito provocando su extinción. En segundo lugar, se afirma que la remisión no es más, al fin y al cabo, que una renuncia sobre el derecho de crédito por parte del acreedor y la renuncia es por esencia un acto unilateral."*[246]

De lo otro lado de la doctrina, están los partidarios de que la remisión es un acto bilateral que "(...) *necesita el consentimiento del acreedor o aceptación del deudor, sostienen la naturaleza convencional de la misma, porque el acreedor por su sola voluntad no puede hacer otra cosa que abstenerse de reclamar la deuda, pero no puede extinguirla anticipadamente, lo que requiere por lo menos la aceptación del deudor".*[247]

En conclusión, según apunta CORDERO GARCÍA respecto del Derecho Civil, se ha considerado que "(...) *si bien la condonación puede configurarse por el ordenamiento como bilateral, no debe admitirse la bilateralidad como un requisito consustancial a ella. La idea se corrobora al analizar la condonación en otras disciplinas jurídicas, como el Derecho Penal o el Derecho Financiero".*

9.2. Efectos de la Remisión

Como principales efectos de la remisión encontramos: i) se extingue total o parcialmente la obligación; ii) la remisión del

245 WEFFE HERNANDEZ, Carlos. *"Breves consideraciones respecto de la Ley sobre el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales."* En: "Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Nro. 94. Primer trimestre del año 2002. Caracas. 2002. P. 45.

246 MADURO LUYANDO, Eloy. "Curso de... op.cit., p. 350.

247 *Ibid.*, 351

deudor principal aprovecha a los fiadores, pero la remisión al fiador no aprovecha al deudor principal; y iii) la entrega de la prenda no sirve como acto expreso para presumir la condonación de la deuda.

9.3. La Remisión en el Derecho Tributario

En el ámbito tributario, la doctrina ha definido a la remisión como el "(...) *perdón o rebaja de una multa o de una deuda, autorizada expresamente por una norma legal, que se concede a los deudores a título de gracia o equidad, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos y condiciones, con el objeto de liberarles total o parcialmente de una obligación pecuniaria de carácter fiscal*".[248]

Entonces la remisión se configura como una medida a través de la cual el legislador, con carácter excepcional, exonera a determinados sujetos de su obligación tributaria, adecuando la aplicación del ordenamiento fiscal general a aquellas situaciones excepcionales que por sus especiales características, engendrarían -en principio- supuestos de injusticia.

En fin, la condonación de presenta como una ventaja, como un beneficio, que el legislador otorga a los sujetos afectados por la misma.[249]

Así, como una excepción legal justificada al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, el COT siguiendo la orientación del MCTAL,[250] establece en su artículo 53 a la remisión o condonación de la deuda en los términos siguientes:

> "***Artículo 53**: La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley especial. Las demás*

[248] ROSSY, H. "Instituciones de Derecho Financiero". Editorial Librería Bosch. Barcelona - España. 1959. P. 519.

[249] *Cf.* MATA SIERRA, María Teresa. "La Condonación de la Deuda Tributaria". Editorial Lex Nova. Valladolid. 2000. P. 56.

[250] Artículo 54. La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con *alcance general*. Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca.

obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonadas por dicha ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones que esa ley establezca."

La quita o perdón de la deuda tributaria entonces, solo puede ser concedida por Ley especial que se dicte al efecto, por lo que es claro su carácter excepcional y general. [251] Este carácter general de la condonación se recoge expresamente en el MCTAL en su artículo 54, mas esta generalidad: *"(...) no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto, la alusión al intuito personae, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación (...)."*[252]

A diferencia de otras formas de extinción de las obligaciones, cuya existencia está sometida a determinados requisitos objetivos, el que la condonación de la deuda llegue a producirse dependerá únicamente de la voluntad discrecional del acreedor, que como hemos dicho no se identifica con la Administración Tributaria.[253] No hemos encontrado en la legislación venezolana ningún caso en el que el acreedor de la deuda tributaria se vea obligado a condonar la deuda, salvo en los casos excepcionales que, como apunta FERREIRO LAPATZA, *"(...) la necesidad de condonar la deuda tributaria puede venir impuesta por la exigencias insoslayables de Justicia".*[254]

---

251 Al respecto la doctrina hace énfasis en *"... el carácter excepcional que manifiesta esta figura ya que, como se ha destacado, de un entendimiento general del Derecho tributario se deduce que la condonación no es un modo normal de extinción de la obligación tributaria y, la necesidad de que la condonación de la deuda tributaria adquiera un marcado carácter general sin posibilidad de aplicación a supuestos particulares" En:* MATA SIERRA, María Teresa. "La Condonación... *op.cit* .P. 37.

252 *Ibid.* 72.

253 *Cf. Ibid.*, p. 39 y 40

254 Citado por MATA SIERRA. *Idem.*

De allí que se predique, que la necesidad de la disponibilidad del crédito público no se deje en manos de la discrecionalidad administrativa.

Sin embargo, según ha sostenido TOBÍA DÍAZ,[255] "(...) *el Legislador – consciente del costo financiero que, en determinados momentos, puede representar para la Administración Tributaria la sustanciación y decisión de: (i) procedimientos tributarios, (ii) recursos administrativos, y (iii) prolongados procesos contencioso tributarios, en los que se cuestionan obligaciones tributarias y accesorios, con el consiguiente perjuicio de hacer efectivo el cobro del crédito – puede promover la finalización de los procedimientos o desistimiento de tales recursos administrativos o acciones judiciales, autorizando a la Administración Tributaria a condonar parcialmente el tributo, siempre que el contribuyente reconozca la deuda y proceda voluntariamente al pago inmediato de la diferencia, caso en el cual, según la modalidad adoptada por el legislador, ello también puede implicar la condonación total o parcial de multas e intereses moratorios*".[256]

9.3.1. Fundamento y Diferencia con la Amnistía Fiscal

El fundamento de la remisión en materia civil no es la misma que en el derecho tributario, la primera encuentra su justificación en el principio de la autonomía de la voluntad de las partes y como tal resulta en una liberalidad apoyada en el *animus donandi*, mientras que en la segunda encuentra su justificación en razones de política económica o fiscal que responden a razones de justicia, catástrofe o propenden a la obtención de liquidez de modo inmediato por parte del Fisco. Así lo explica el profesor TOBÍA DÍAZ al advertir que: "(...) *si bien la facultad de remitir o condonar la deuda en el ámbito de la obligaciones civiles se fundamenta en el principio de autonomía de la voluntad, en el campo de las obligaciones*

---

255 TOBIA DÍAZ, Rafael Enrique. "*El principio de Indisponibilidad... op.cit.* P.64 y 65.

256 En cuanto al reconocimiento de la obligación tributaria para que proceda el beneficio de remisión, ver Sentencia Nro. 01557, dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 4 de noviembre de 2009, Caso Cartón de Venezuela vs. SENIAT.

tributarias la concesión de la remisión, en los términos que deben ser previstos por la Ley especial, encuentra justificación desde el punto de vista financiero, cuando el Fisco requiere liquidez inmediata, pero se encuentra con que un importante saldo de esas obligaciones tributarias, previamente determinadas por la Administración Tributaria, se encuentra controvertido por los contribuyentes en sede administrativa o judicial, imponiéndose la necesidad económica de promover su pago voluntario a cambio de una quita o perdón, tal como se desprende de lo que creemos ha sido el propósito principal de las leyes especiales que, en esta materia, se han dictado en Venezuela por el poder nacional hasta la presenta fecha".[257]

Como bien lo apuntó TOBÍA DÍAZ, sobre la base de la obtención de ingresos es que la "remisión" tributaria en Venezuela ha encontrado su más clara manifestación, expresada tanto en la Ley de Remisión Tributaria de 1996 (publicada en la Gaceta Oficial Nro. 35.945 de fecha 24 de abril de 1996) como en la Ley sobre el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales de 2001 (publicada en la Gaceta Oficial Nro. 37.296 de fecha 3 de octubre de 2001).[258]

Existen otros propósitos de la remisión vinculados con situaciones de desastre o emergencia, pues como bien lo apunta MATA SIERRA, citando a ROSSY el cual señalaba como objeto-fin de la condonación tributaria el *"...aliviar la situación de los damnificados dispensándoles del tributo devengado o devengable durante el siniestro o el período de recuperación económica que la siga o, al menos, reducir*

---

257 TOBIA DÍAZ, Rafael Enrique. *"El principio de Indisponibilidad... op.cit.* P.63 y 64.

258 Sobre el análisis de estos dos decretos léase: WEFFE HERNANDEZ, Carlos. *"Breves consideraciones respecto de la Ley sobre el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales."* En: "Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Nro. 94. Primer trimestre del año 2002. Caracas. 2002 y PULIDO GONZÁLEZ, José Alfredo y LEGUIZAMON CORDERO, Nilda. "Comentarios a la Ley sobre Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales. En: "Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Nro. 95. Segundo trimestre del año 2002. Caracas. 2002

el tributo en la proporción equivalente a la perdida de bienes y rentas sufrido por el siniestrado."[259]

Otros autores como MATA SIERRA, diferencian esas medidas de gracia de lo que se considera como *"Aministía Fiscal"*, esto es, medidas legislativas en las que se perdonan a los que hubiesen defraudado al fisco con el fin de asegurar su posterior cumplimiento.[260] Así, la amnistía fiscal se basa más en razones de política fiscal o motivaciones políticas que en razones de justicia o equidad. Efectivamente, *"(...) de lo que se trata en la amnistía es de otorgar facilidades a los contribuyentes evasores para que, hecho borrón y cuenta nueva del tiempo transcurrido hasta el momento de la amnistía, adecuen su situación tributaria a la ley y comiencen, de allí en adelante a cumplir correctamente sus obligaciones tributarias".*[261]

9.3.2. Sujeto acreedor con Potestad Tributaria para remitir la Deuda

Sobre este particular ha existido una confusión doctrinal que incluso se denota en el vocabulario de la práctica forense, pues hay quienes aseguran que el acreedor en el marco de la condonación es la "Administración Tributaria" Nacional, Estadal o Municipal.

Hay otra postura que pregona que el acreedor de la deuda tributaria que puede proceder a su condonación no es, pese a los que pudiera parecer, la Administración Tributaria, cuyo único papel es el de ente recaudador de los tributos; por el contrario según sea el caso, son la República, Los Estados y Los Municipios los únicos con poder normativo suficiente como para dictar una ley especial de remisión, siendo que se trata de una materia de reserva de ley. Sin duda, nos adherimos a la última postura.

---

259 MATA SIERRA, María Teresa. "La Condonación de la Deuda... op.cit., p.54

260 Sobre el particular léase: Las amnistías fiscales en: MATA SIERRA, María Teresa. "La Condonación... *op.cit.* P. 98.

261 ALFONSO BERNAL, Juan I; BETANCOURT BUILES, Luis y GUZMAN CASTAÑEDA, Ramiro. "Cumplimiento de la obligación tributaria" En: "Derecho Tributario". Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2da. Edición. Santa Fe de Bogotá, D.C.- Colombia. 1999. P. 526

9.3.3. Naturaleza Jurídica de la Remisión Tributaria

(i) La remisión de la deuda como acto unilateral y recepticio.[262]

Podemos indicar que el debate doctrinario sobre la "unilateralidad vs. bilateralidad" de la remisión de la deuda como acto jurídico, no se da ya en el ámbito tributario.[263] La remisión de la deuda en este contexto se corresponde con el derecho del acreedor a renunciar *unilateralmente* del crédito que ostenta frente al sujeto pasivo, manifestado a través de un acto administrativo.

El carácter recepticio que se le atribuye a esta forma de extinción de las obligaciones tributarias se basa en que en la mayoría de los casos en los que el legislador ha adoptado por utilizar esta forma extintiva, entre los requisitos que suele exigir al deudor para proceder a la misma se encuentra que la solicite de forma expresa.[264]

---

262 Se consideran actos jurídicos recepticios aquellos que para producir efectos requieren de la manifestación de voluntad de una parte distinta del autor del acto. Por ejemplo las respuestas a solicitudes, en materia laboral el despido.

263 Pese a que el profesor WEFFE HERNÁNDEZ, en su obra "Breves consideraciones respecto de la Ley sobre el régimen de remisión... *op. cit.* P. 46. indica: *"En nuestra opinión el acto remisivo es esencialmente unilateral, salvo que el acreedor señale que para que se perfeccione el acto remisivo, es necesaria la manifestación de voluntad expresa del deudor. Este es el caso de la remisión tributaria en Venezuela, la cual, por expresas disposiciones legislativas ha sido bilateral"*; cabe comentar que, el hecho de que el acto sea recepticio no le da carácter bilateral, pues los actos jurídicos bilaterales son aquellos que para nacer a la vida jurídica requieren de la manifestación de voluntad de dos partes (por ejemplo el contrato, la tradición, el pago). El acto jurídico bilateral se denomina "convención". La convención es, por tanto, el acuerdo de voluntades de dos partes que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones y, a diferencia del acto unilateral recepticio, el derecho del beneficiado en el caso de la condonación nace desde el mismo momento en que existe la Ley que otorga el beneficio y no desde el momento de la interposición de la solicitud y mucho menos desde la respuesta de la administración tributaria a dicha solicitud; pues el acto constitutivo del derecho, como hemos venido apuntando, es la Ley.

264 No obstante en Venezuela bajo la vigencia de la Ley de Remisión Tributaria de 1996, bastaba de acuerdo con su artículo 4, pagar los tributos debidos quedando condonados los accesorios o sanciones en cuyo caso la remisión

Al respecto apunta la doctrina más calificada que: "... *debemos matizar que lo anterior no significa que la aceptación expresa por parte del sujeto pasivo de la condonación que le otorga la Ley se constituya en elemento esencial del perfeccionamiento de la misma. Lejos de ello entendemos que la condonación de la deuda tributaria como consecuencia de su carácter claramente unilateral -al concederse por el propio legislador como ejercicio de la posibilidad que le asiste de renunciar al crédito tributario- se perfecciona a partir de la manifestación de voluntad del acreedor de eximir al deudor del cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, desde la entrada en vigor de la Ley en la que se recoja la misma. El razonamiento inverso supondría tener por no nacida la condonación de la duda hasta que cada sujeto pasivo la solicite fehacientemente, lo cual no tiene ningún sentido tanto desde la óptica de la seguridad jurídica, como por el evidente matiz contractual que añade a este categoría*".[265]

(ii) La remisión como un acto de liberalidad.

La remisión ha sido considerada tradicionalmente como un acto de liberalidad, siendo precisamente este requisito el elemento esencial que diferencia esta forma de extinción de las obligaciones del resto de las contempladas en el Código Civil.

Apuntamos como fundamento de la remisión tributaria razones distintas a las del derecho civil, de tal forma que liberalidad en este contexto no significa que la misma se haya hecho a título de donación, pues el *animus* del legislador en la condonación se fundamenta en la existencia de una anomalía que impida al contribuyente obtener los bienes que gravan tributos o, lo que es lo mismo, la concedida por causas catastróficas a título de equidad, y la que se basa en razones de tipo político o de política fiscal a título de gracia,[266] y agregaríamos, las que se otorgan por razones de justicia.

---

se constituyó en un Acto Jurídico Unilateral no recepticio. Por el contrario en la Ley sobre el Régimen de Remisión de 2001, sí constituyó el acto remisivo un acto jurídico unilateral y recepticio, pues en su artículo 6 se exige la manifestación expresa de voluntad de acogerse al beneficio.

265 MATA SIERRA, María Teresa. "La Condonación de la Deuda... *op.cit.*, p.43.

266 *Cf. Ibid.* P.48

(iii) La remisión como un beneficio fiscal.

Los beneficios fiscales se entienden como las disposiciones legales que tienen por objeto favorecer determinadas situaciones de hecho o personas que de esta manera y en último término, soportan una menor carga tributaria, de tal manera que podemos afirmar que la remisión en sí misma formaría parte del género del beneficio fiscal.

9.3.4. Clases de Remisión de la Deuda Tributaria

Siguiendo a la doctrina, podemos hacer referencia a las siguientes clases de remisión tributaria:

(i) Remisión total: es aquella en la que el legislador contempla la condonación de toda la deuda tributaria que el sujeto tiene frente al Fisco.

(ii) Remisión de la deuda tributaria: se refiere al perdón o quita de la deuda tributaria principal y por ende de sus sanciones y accesorios.

(iii) Remisión parcial: supone una minoración o reducción de la obligación tributaria del sujeto pasivo o lo que se lo mismo, una rebaja sobre el monto de la deuda contraída con el Fisco.

(iv) Remisión de la deuda tributaria parcial: supone una minoración o dispensa parcial de la deuda principal, sin incluir los accesorios.

(v) Remisión de accesorios: supone la condonación o perdón de los intereses moratorios, sanciones y/o recargos.

(vi) Remisión de sanciones tributarias: supone la renuncia por parte del Estado al cobro de las sanciones como una concesión graciosa hacia al administrado. [267]

[267] Para su análisis constitucional y desde los principios que informan al derecho tributario, léase: GUERRA REGUERRA, Manuel. *"Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales"*. Editorial Marcial Pons. Madrid. 1995.

(vii) Remisión legislativa expresa: es aquella que otorga el legislador de modo expreso frente a cualquier situación especial, bien sea de desastre, emergencia.

(viii) Remisión legislativa de deudas tributarias: como las aplicadas en Venezuela con ocasión de las leyes nacionales de remisión dictadas en Venezuela hasta la fecha.

(ix) Remisión Administrativa: es aquella que lleva a cabo la administración tributaria. Por otra parte, hay quienes consideran que cuando la misma se refiere a sanciones, supone una actuación administrativa discrecional de "grado máximo".[268]

(x) Remisión Legislativa: es aquella que lleva a cabo el legislador.

Debemos destacar que no hay remisión tácita o presunta en el derecho tributario; ya que, como resulta obvio, ello sería contrario a las especiales garantías que nuestro ordenamiento jurídico ha impuesto a la figura y que se traducen en la necesidad de que la remisión tributaria sea siempre concedida por Ley.

10. Declaratoria de Incobrabilidad de Deudas Tributarias

La declaratoria de incobrabilidad se refiere a la renuncia del cobro por parte del acreedor tributario de deudas que por sus características suponen un gran costo asociado que violentan los principios de economicidad y simplicidad de los tributos.[269]

---

[268] MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio. *"La discrecionalidad... op.cit. p. 79 y ss.*

[269] Como ya se indicó el principio de economicidad de la imposición predica que "(...) *la composición de un sistema fiscal y la estructura técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango*

Nuestro COT, establece la posibilidad que declarar incobrables ciertas y determinadas obligaciones tributarias que se enmarcan en ciertos supuestos de hecho. En efecto, su artículo 54 establece lo siguiente:

> *"(...) La Administración Tributaria podrá de oficio, de acuerdo al procedimiento previsto en este Código, declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios y multas conexas que se encontraren en algunos de los siguientes casos:*
> *1. Aquellas cuyo monto no exceda de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), siempre que hubieren transcurrido cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se hicieron exigibles.*
> *2. Aquellas cuyos sujetos pasivos hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 24 de este Código.*
> *3. Aquellas pertenecientes a sujetos pasivos fallidos que no hayan podido pagarse una vez liquidados totalmente sus bienes.*
> *4. Aquellas pertenecientes a sujetos pasivos que se encuentren ausentes del país, siempre que hubieren transcurrido cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se hicieron exigibles, y no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas.*
> *Parágrafo Único: La Administración Tributaria podrá disponer de oficio la no iniciación de las gestiones de cobranza de los créditos tributarios a favor del Fisco, cuando sus respectivos montos no superen la cantidad equivalente a una unidad tributaria (1 U.T.)."*

superior de la imposición." En otras palabras, los costos asociados a la satisfacción del crédito tributario deben ser económicos operativamente, tanto, para el sujeto activo, como, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, lo que se compagina con los efectos de la compensación como medio de extinción, tal como hemos señalado anteriormente.

La primera apreciación que resalta del articulado es que el inicio del procedimiento determinativo de los supuestos de hechos para la declaratoria de incobrabilidad es meramente potestativo, la administración puede decidir si inicia o no el procedimiento, en cuyo caso, de no iniciarlo puede perseguir el crédito hasta su cobro efectivo ejerciendo acciones tendientes a la interrupción de la prescripción y/o a asegurar su cobro.

Por otra parte, la declaratoria de incobrabilidad por parte de la Administración Tributaria comporta un margen de discrecionalidad jurídica de grado máximo, pues, no obstante las circunstancias, ello resulta excepción legal al principio de indisponibilidad del tributo.

Como bien lo refiere el profesor TOBÍA DÍAZ "(...) *la ley ha reconocido a la Administración Tributaria un margen de discrecionalidad jurídica para renunciar al cobro de obligaciones tributarias, fundado ello en estrictas razones de índole económica y financiera, cuando no se justifica, desde un punto de vista racional,*[270] *la inversión de cuantiosos recursos humanos y materiales en la recaudación de tributos de irrelevante cuantía económica, o cuando la posibilidad de su efectiva recaudación se ve imposibilitada por motivos que afectan gravemente la capacidad de pago del obligado tributario, como sucede en los casos de insolvencia comprobada o de deudores fallidos.*"[271]

10.1. Fundamento de la Declaratoria de Incobrabilidad

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, puede sostenerse que los fundamentos de este medio o modo de extinción los podemos encontrar, en primer lugar, en el principio de economicidad de los tributos, el cual se refiere a la economía que

[270] El autor hace referencia al artículo 20 del Decreto N° 6.217 de rango y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, Publicado en la Gaceta Oficial N° 5.890 Extraordinario del 31 de julio de 2008, que reconoció expresamente y adoptó el principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

[271] TOBIA DÍAZ, Rafael Enrique. *"El principio de Indisponibilidad... op.cit.* p.66 y 67.

debe aparejar la recaudación efectiva de los tributos. Ello comporta en el marco de las potestades discrecionales de la Administración Tributaria, la determinación (previo cumplimiento del procedimiento de ley) de la pertinencia de renunciar al cobro de las cantidades adeudadas. En segundo lugar, en virtud de la cantidades insustanciales que implican los posibles casos sometidos a consideración de la Administración Tributaria, ésta en virtud de la necesidad de sincerar la contabilidad fiscal del Estado procede a darlas por pérdidas y, en tercer lugar, la imposibilidad de cobro efectivo del tributo adeudado por motivos que afectan gravemente la capacidad de pago del obligado tributario.

Estos tres fundamentos constituyen la diferencia sustancial con la institución de la remisión y la amnistía fiscal, pues recordemos que en estos caso las razones que justifican su acaecimiento se basan en la justicia y equidad para el primero y, razones de política económica o fiscal para el segundo (ejm. cuando media defraudación y evasión fiscal), mientras que en la declaratoria de incobrabilidad resulta su fundamento en el sinceramiento de la contabilidad fiscal en función de los supuestos descritos en la norma del artículo 54 del COT.

En apoyo a estas posturas, se inclina la propia Administración Tributaria por órgano del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), quien considera a la declaratoria de incobrabilidad: "(...) *como un procedimiento de sinceración de la contabilidad fiscal, al existir tributos liquidados desde un largo período de tiempo, de imposible cobro por parte de los órganos de la Administración.*" Resulta de suyo importante subrayar el hecho de que la Administración Tributaria entiende que esta figura no se asimila a la remisión, así ha indicado que "(...) *este modo de extinción, aunque no trata de condonación de las deudas tributarias, permitirá llevar un balance de la contabilidad fiscal, siendo posible repetir la operación periódicamente, cuando así se considere necesario, pero dentro de las limitaciones establecidas en la Ley.*" [272]

[272] Consulta N° 1432-97. Contenida en el Oficio N° 3948 de fecha 10 de diciembre de 1997, emanada de la división de Supervisión de Aplicación de Normativa y Doctrina adscrita a la gerencia General Jurídico tributaria del SENIAT. Reseñada por TOBIA DÍAZ. Opus.cit. p. 67.

El profesor CÉSAR HERNÁNDEZ, citado por TOBÍA DÍAZ, señala que la declaratoria de incobrabilidad constituye: *"un medio de salida contable para descargar de la Contabilidad Nacional, el enorme lastre que constituyen aquellas deudas tributarias pendientes de pago, pero cuyo monto o insolvencia del deudor justifican eliminarlas del estado de Derechos Pendientes que anualmente nos presenta la Contraloría General de la República, en su Balance de la Hacienda Pública Nacional".*[273]

10.2. Del procedimiento de Declaratoria de Incobrabilidad

El artículo 54 del COT somete la declaratoria de incobrabilidad a la ejecución previa del procedimiento administrativo que declare la existencia de las situaciones de hecho que plantea como presupuestos de procedencia de la declaratoria.

En este sentido, el procedimiento debe propender a la demostración fehaciente de los supuestos de hecho para la procedencia del medio extintivo, tales como: i) la insolvencia del obligado tributario fallecido; ii) el carácter fallido de un comerciante conforme a lo establecido en el artículo 914 del Código de Comercio; iii) las gestiones efectuadas para determinar que un contribuyente se encuentra ausente del país sin bienes conocidos sobre los cuales hacer efectivo el cobro de las respetivas obligaciones tributarias; y iv) la irrelevancia de la cuantía económica del crédito tributario no mayor a 50 unidades tributarias.[274]

---

[273] HERNANDEZ, Cesar. "La obligación tributaria". Ediciones SENIAT, Caracas. Venezuela. 1996. P.33: en: TOBIA DÍAZ... *ibid.*, p. 68.

[274] Apunta TOBIA DÍAZ, respecto a este procedimiento y la pertinencia de que tales hechos sean demostrados que "...en atención a la relevancia que para el Estado representa la obligación tributaria como crédito funcionalizado, y con el fin de evitar actuaciones arbitrarias que pongan en riesgo la observancia de los pilares fundamentales de la tributación (deber de contribución a los gastos públicos, generalidad e igualdad, capacidad económica y legalidad), el Código Orgánico Tributario ha fijado a la Administración una serie de requisitos y parámetros jurídicos que deben ser considerados y ponderados debidamente al momento de dictar el acto administrativo que declare como incobrable una determinada obligación" *Idem.*

En todo caso, según el profesor TOBÍA DÍAZ, es importante destacar que los presupuestos previstos en el artículo 54 del COT y su procedimiento, se justifican por 2 razones:

> *"1) La necesidad de enmarcar la discrecionalidad jurídica concedida a la Administración Tributaria en orden a declarar incobrable el crédito tributario y declarar su extinción. En efecto, recordemos que si bien tal actuación se justifica principalmente en virtud del principio administrativo de economía procedimental, ella comporta excepcionar a un determinado contribuyente del deber de contribución con cargas publicas.*
> *2) La necesidad de obligar a la Administración Tributaria a fundamenta y documentar la actuación que culmina en la declaratoria de incobrabilidad del crédito tributario, permitiendo así la debida realización de las posteriores inspecciones a cargo de los órganos externos de control fiscal."*

11. La Prescripción

En el Derecho Civil, la prescripción se encuentra consagrada en el artículo 1.952 del Código Civil, como un medio de adquirir un derecho o libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo y bajo las condiciones determinadas por la Ley.

Es decir, que el instituto de la prescripción está conceptuado como un medio de adquisición de derechos (prescripción adquisitiva o usucapión) y como una forma de liberarse de una obligación (prescripción extintiva o liberatoria).

La prescripción es entendida como una consecuencia prevista en el ordenamiento jurídico ante la ocurrencia de un hecho jurídico complejo, cual es, el transcurso del tiempo unido a la inercia de su titular y, la falta de reconocimiento del deudor del derecho de aquel.

A nuestros efectos, solo interesa el estudio de la prescripción extintiva como un mecanismo de terminación anormal de la obligación jurídica tributaria por el transcurso del tiempo, el

cual debe estar acompañado por la inactividad del sujeto acreedor para reclamar lo que efectivamente se le adeuda, así como también, la falta de reconocimiento del deudor del derecho de aquél, circunstancia fáctica de naturaleza compleja, que produce un efecto jurídico consistente en la ineficacia del derecho del acreedor para exigir el cumplimiento de la obligación.

Es importante señalar que la base del concepto de prescripción en el derecho privado es la existencia de un interés privado disponible, que es expresión de la voluntad propia del titular del mismo.

Ubicando la institución de la prescripción en el derecho administrativo, tenemos que para ARAUJO JUÁREZ, la prescripción está concebida como un derecho, el cual es "(...) *consecuencia de la seguridad jurídica que tienen los administrados, frente a las acciones provenientes de los actos administrativos que imponen o crean obligaciones, a oponerse a su cumplimiento por el transcurso del tiempo*".[275]

Por su parte, el profesor BREWER CARÍAS, al referirse a la prescripción con relación a las obligaciones impuestas en actos administrativos, señala que: "(...) *en efecto, cuando se trata de actos administrativos que imponen o crean obligaciones a los particulares, éstos no pueden estar sujetos eternamente a dichas obligaciones, sino que tienen derecho a oponerse a su cumplimiento y que las mismas prescriban por el transcurso del tiempo.*"[276]

Respecto al fundamento mismo de la prescripción mucho se ha discutido, no obstante, hoy en día hay consenso en cuanto al verdadero fundamento de esta institución; así tenemos claro que la prescripción no se funda en la presunción de la existencia de un título de liberación,[277] tampoco comporta una pena impuesta

---

275 ARAUJO JUÁREZ, José. "Principios Generales del Derecho Administrativo formal". 2da edición. Editorial Vadell Hermanos. Valencia. Venezuela. 1996. p. 132.

276 BREWER CARÍAS, Allan. "El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos" 3era edición. Editorial Jurídica Venezolana. Colección de Estudios Jurídicos N° 16. Caracas. 1992. p. 111.

277 Apunta RICCI sobre este particular: "... si la prescripción se reduce tan

a quien no ha ejercido diligentemente su derecho y tampoco se funda sobre la presunción de abandono de éste,[278] contrario a lo anterior la prescripción se ha introducido como una garantía de seguridad jurídica.

De este modo el interés social exige certeza y estabilidad, pues en el caso de la prescripción liberatoria se exige que todas las acciones tengan un término, pues si fuesen perpetuas se llagaría por otro camino a poner en cuestión la tranquilidad y la propia existencia de la sociedad.[279]

Para GARCÍA NOVOA, "(...) *la prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace.* (...)

---

solo a una presunción de la existencia del titulo (...) de la causa de la liberación, presto se ve que semejante presunción debería desaparecer suficientemente ante la demostración de lo contrario, esto es, de la no existencia de título alguno de (...) liberación; y en su virtud, la prescripción no debería producir sus efectos cuando aquel contra quien se alega presente en juicio semejante demostración.

Ni la presunción que se quiere señalar en lo dispuesto por la ley sería muy lógica, porque si la presunción consiste en deducir un hecho desconocido de un hecho conocido, faltaría la mayoría de las veces, el hecho desconocido que constituye el objeto de la presunción. (...) si se trata de prescripción extintiva, el hecho desconocido consiste en decidir si existe o no la obligación". Léase en: RICCI, Francisco. "Derecho Civil Teórico y Práctico" Tomo XII. De la Prescripción - De la ocupación. Capitulo de la obra de RICCI inserto en: "*Autores Venezolanos. La Prescripción, doctrina, legislación y jurisprudencia*". Ediciones Fabreton. Caracas. 1982. P. 334.

278 Continúa RICCI sobre este particular: "Se ha opinado también que la prescripción es una pena impuesta al abandono del (...) acreedor, y que tiene su fundamento en la voluntad presunta del (...) acreedor que por largo tiempo ha dejado de ejercitar su derecho y de abandonarlo." Estas razones resultan por sí solas insuficientes para motivar la prescripción porque, apunta RICCI, "...si la ley hiciese el transcurso de un tiempo más o menos largo un título apto para (...) liberarse de una obligación, únicamente porque así quisiese castigar la negligencia del (...) acreedor porque ha abandonado su derecho, la lógica exigiría que no pudiese hablarse de prescripción siempre que, no obstante el transcurso de un tiempo larguísimo, no hubiese culpa que castigar o se demostrase que el (...) acreedor no habían tenido intención de abandonar su propio derecho. *Ibid.*, p. 335

279 *Cf.* RICCI, Francisco. *Ibid.*, p. 336.

su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues la pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro."[280] (Subrayado nuestro)

11.1. La Prescripción en el Derecho Tributario y su Fundamento Jurídico

(i) Principio de Seguridad Jurídica.

Como bien lo indica FARRERAS, "(...) *En el derecho tributario el fundamento de la existencia de la figura legal de la prescripción sólo puede buscarse en criterios objetivos, pudiendo reconducirse a la necesidad y conveniencia de tutelar el principio de la seguridad jurídica."*[281]

Para GARCÍA NOVOA, la concurrencia de un componente de interés público *objetiviza* la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de derecho público como la obligación tributaria.[282]

Así las cosas, en el Derecho Tributario podría considerarse que el fundamento de la institución de la prescripción de la obligación tributaria se justifica en la necesidad de garantizar uno de los fines del Derecho como lo es la seguridad jurídica, y no en la noción -propia del Derecho Civil- de que la inacción del acreedor durante el lapso de tiempo previsto en la ley, hace presumir el abandono del derecho de crédito por parte de su titular. Lo anterior encuentra su fundamento en lo que bien explica FARRERAS, al señalar que: *"El principio de indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, consecuencia del carácter de la obligación*

---

280 GARCIA NOVOA, César. "Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos". Editorial Marcial Pons. Madrid. 2011. P. 13

281 FERRARAS RODRIGUEZ, Tibisay y CÓRDOVA VASQUEZ, Jesús. "La Prescripción de la Obligación Tributaria en el Derecho Venezolano" En: Tributum. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias. Nro. V. Publicación del Centro de Desarrollo Empresarial Loyola. Postgrados en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria de la Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal. 1998. 51.

282 GARCIA NOVOA, César. "Iniciación, interrupción... op. cit. P. 24

ex – lege que ostenta la misma, y del interés público que en ella subyace, torna impensable que la inacción de la Administración tributaria pueda interpretarse como una renuncia a hacer efectivo el crédito tributario (criterio subjetivo), lo que elimina del instituto de la prescripción en el campo del derecho tributario, el fundamento subjetivo que se acepta en el Derecho Civil".[283]

(ii) Capacidad contributiva actual como fundamento de la existencia de la prescripción en materia tributaria.

También se ha sostenido que admitir la posibilidad de que subsista indeterminadamente en cabeza del Estado (en cualquiera de sus expresiones) la posibilidad de exigir las obligaciones fiscales no satisfechas en su momento, podría generar una situación en la que se acumulen deudas de carácter tributario que rebosen la capacidad económica actual de sujeto pasivo. De lo anterior deriva que la acumulación de obligaciones tributarias dentro de ciertos límites temporales, es sensata, pero cuando esta excede pautas temporales razonables, la falta de exigencia del tributo resulta un hecho imputable a la Administración, por no llevar a cabo las tareas de verificación y fiscalización que la ley le atribuye, razón por la cual, puede afectar la capacidad contributiva del sujeto obligado si se pretendiese exigirle actualmente la totalidad de dichas obligaciones tributarias.[284]

Para FALCÓN y TELLA, la necesidad de la existencia del instituto en función de elementales razones de seguridad jurídica "(...) *constituye una exigencia lógica del principio de capacidad contributiva que postula el gravamen de la capacidad actual".*[285]

---

283 FERRARAS RODRIGUEZ, Tibisay y otros. "La Prescripción de la Obligación... op. cit. p. 51

284 *Cf.* DÍAZ SIERO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo y BERGROTH, Leonardo. "Procedimiento Tributario Ley 11.683. Ediciones Macchi. Buenos Aires, Bogotá, Caracas. México D.F. p. 199. Citado por FARRERAS. *Idem.*

285 Citado por DIAZ SIERO y otros. "Procedimiento tributario... ob.cit. p. 339. En: FARRERAS... *Idem*

11.2. Objeto de la Prescripción

Para Falcón y Tella, los esquemas jurídicos privados explicativos de la prescripción no pueden trasladarse mecánicamente al Derecho Tributario, pues en este ámbito existe un amplio núcleo de situaciones subjetivas que no son reconducibles al modelo clásico de la relación jurídica obligacional, ni por tanto a la regla de prescripción en materia tributaria ha de quedar reducido a límites mucho más estrechos, y han de modularse con arreglo a los principio a los principios que informan a este sector del ordenamiento.

Es preciso identificar con mayor precisión posible los diversos tipos de situaciones subjetivas que puedan producirse en materia tributaria, ello con el fin de determinar posteriormente en qué casos entra en juego el instituto de la prescripción, y cuales son los efectos del transcurso del tiempo sobre los vínculos, que, por carecer de naturaleza obligacional, no son susceptibles en sí mismos de prescripción.[286]

En este orden de ideas, Farreras destaca que "... de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.959, del Código Civil, la prescripción no tiene efecto respecto de las cosas que no están en el comercio, lo que deviene en que sólo son susceptibles de prescripción las pretensiones o exigencias relativas a derechos de carácter patrimonial. Por tanto, puede afirmarse que no están sujetos a prescripción los derechos potestativos o potestades jurídicas, (distintas de los derechos subjetivos) no prescriben, son imprescriptibles, como consecuencia de su origen legal y su carácter genérico, sin perjuicio de que su ejercicio en cada caso singular pueda estar sometido a caducidad o decadencia".[287]

---

[286] *Cf.* FALCON y TELLA, Ramón. "La prescripción en Materia Tributaria". Fondo Editorial La Ley. Madrid. 1992. P.20.

[287] FARRERAS RODRIGUEZ, Tibisay y otros. "La Prescripción de la Obligación... op. cit. P. 51

11.3. La Prescripción y la Caducidad

Prescripción y caducidad no son lo mismo aunque producen similares efectos extintivos e impiden que permanezcan indefinidamente ciertos derechos. No obstante, entre las diferencias podemos destacar las siguientes:

a) La prescripción es renunciable, conforme lo expresa el artículo 1.954 del Código Civil y 65 del COT, y por ende, no puede ser suplida de oficio la prescripción no opuesta, conforme lo establecido en el artículo 1.956 del Código Civil.

b) La caducidad se origina por sí misma, obligando al operador jurídico (administración, juez) a declararla de oficio, amén de que esta última no es susceptible de suspensión o interrupción a diferencia de la prescripción.

Con respecto al plazo de caducidad la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, a señalado que:

> *"Siendo la caducidad un término extintivo de la acción por el transcurso del tiempo, que es de orden público, constituye un término fatal no sujeto a interrupción ni suspensión, y corre contra toda clase de personas, no pudiendo prorrogarse ni aún por la expresa voluntad de las partes intervinientes en la relación obligacional. En consecuencia, la caducidad tiene que estar establecida expresamente por la Ley, y nunca podrá pretenderse, por medio de la interpretación, transformar un plazo de prescripción en un término de caducidad".*[288]

Dicho lo anterior, FARRERAS es de la opinión de que las facultades determinativas de las obligaciones tributarias -las cuales consisten en el acto o conjunto de actos que declaran la existencia

[288] Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, Especial Tributaria de fecha 17 de enero de 1995. Caso Industria Venezolana de Aluminio, C.A. VENALUM. Ponencia de la Magistrada Ilse Van der Velde Hedderich.

y cuantía de un crédito o su inexistencia- están sometidas a un plazo de caducidad, pues la facultad ejercida por la Administración Tributaria tiene por objeto la configuración o modificación jurídica de una situación anterior a su ejercicio.[289]

En apoyo a esta postura tenemos a ARAUJO MEDINA,[290] quien sostiene que en cuanto se haga referencia al ejercicio de las facultades y poderes de la Administración Tributaria, los plazos para materializar este ejercicio deben considerarse sujetos a caducidad y no a prescripción.

No obstante las posiciones de FARRERAS y ARAUJO MEDINA, la doctrina y a jurisprudencia dominante sostienen la tesis contraria, esto es, que los lapsos para el ejercicio de las potestades de fiscalización o verificación de la Administración Tributaria se encuentran sometidas, en cuanto a su ejercicio se refiere, a lapsos de prescripción.

11.4. La Prescripción Tributaria en Venezuela

En primer lugar, como se advierte del parágrafo primero del artículo 39 del COT, se consagra la institución de la prescripción y su regulación se encuentra contenida en el Capitulo VI,[291] adoptando, como ya se explicó el Modelo de Código Orgánico Tributario preparado por el CIAT.[292]

---

289 Tomado íntegramente de FARRERAS, Tibisay y otros. "La prescripción... *op. cit.* P. 52.

290 ARAUJO MEDINA, Federico. "Notas relativas a la prescripción y a la caducidad en la determinación de la obligación tributaria y de las sanciones tributarias contenidas en e vigente Código Orgánico Tributario". En: Revista de la Facultad de Derecho, Nro 47. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. 1993.

291 Léase "La extinción de la Obligación Tributaria. A modo de introducción" primer inciso de este capitulo.

292 De acuerdo con la Exposición de Motivos del COT (emanada del SENIAT) a pesar que el Modelo de Código CIAT fue rechazado por unanimidad en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Salvador de Bahía -Brasil- en diciembre de 2000, justifica la restructuración "... de que es objeto esta materia, al ubicar en capítulo aparte a la prescripción, de manera de abarcar todas las situaciones susceptibles de prescribir, tales

Aunque nada establece nuestro COT respecto de los supuestos de procedencia que de manera concurrente deben darse para que haya prescripción, la jurisprudencia se ha pronunciado de modo pacífico y reiterado acerca de las condiciones necesarias para su operatividad,[293] las cuales se enumeran así: i) la inactividad o inercia del acreedor; ii) el transcurso del tiempo requerido por la Ley; iii) la invocación por parte del interesado; iv) que el lapso no se haya interrumpido y que no se encuentre suspendido.

Nuestro COT establece una prescripción de 4 años y otra de 6 años, las cuales, aplican para determinados supuestos específicos.

El artículo 55 del COT establece la prescripción de 4 años en los siguientes términos:

> *"**Artículo 55:** Prescriben a los cuatro (4) años los siguientes derechos y acciones:*
>
> *1. El derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios.*
>
> *2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad.*
>
> *3. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos."*

como los derechos y acciones para determinar la obligación, para imponer sanciones y para la devolución de pagos indebidos. (...) la prescripción se regula en capítulo aparte, ya no sólo como medio de extinción de la obligación tributaria, sino englobando las situaciones susceptibles de prescribir, lo cual permite dar un tratamiento más preciso y detallado, sin que ello implique una modificación de fondo con respecto al régimen existente en el Código que se reforma."

293 Las sentencias líderes sobre estos particulares son el caso Chiclet´s Adams, C.A. Vs. SENIAT de fecha 30 de octubre de 2001 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en la que cita a su vez a las sentencias caso Ron Santa Teresa de fecha 02 de noviembre de 2001 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Especial Tributaria y caso Distribuidora Guadalquivir, S.A. de fecha 7 de abril de 1999 de la misma Sala.

Aun cuando parece una acotación insustancial, mientras que en el artículo 39 del COT se refiere a la prescripción de la *"obligación tributaria"*, el artículo 55 se refiere a la prescripción de los *"derechos y acciones"*. Según la doctrina, tal distinción no es necesaria,[294] por cuanto la prescripción tributaria es una sola. En efecto, tal y como lo expresa FONROUGE: *"Sólo hay una categoría de prescripción que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor"*[295]

Por su parte, el artículo 56 del COT, establece los casos particulares en los que se "extiende" el período de prescripción a los seis (6) años en virtud del acaecimiento de circunstancias que dificultan a la Administración Tributaria el conocimiento de los hechos imponibles. Así, el artículo en comentarios establece:

> *"**Artículo 56**: En los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, el término establecido se extenderá a seis (6) años cuando ocurran cualesquiera de las circunstancias siguientes:*
> *1. El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados.*
> *2. El sujeto pasivo o terceros no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros de control que a los efectos establezca la Administración Tributaria*
> *3. La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio.*
> *4. El sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria, o se trate de hechos imponibles vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.*
> *5. El contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad."*

---

294 *Cf.* OCTAVIO, Amalia. "La prescripción en el Código Orgánico... op.cit. p. 336

295 FONROUGE, GIULIANI, C.M. "Derecho Financiero, Vol. 1. 4ta edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1987. P. 607. Citado por OCTAVIO, Amalia. "La prescripción... ídem.

De igual manera, existen otros supuestos en los que el lapso de prescripción fue extendido a 6 años: (i) el período referido al ejercicio de la acción penal cuando se refiere a penas restrictivas de libertad y (ii) el período referido a la acción para exigir el pago de deudas tributarias y de las sanciones que se encuentren definitivamente firmes.

Sobre el particular, los artículos 57 y 59 del COT, establecen respectivamente lo siguiente:

> *"**Artículo 57**: La acción para imponer penas restrictivas de libertad prescribe a los seis (6) años."*
>
> *"**Artículo 59**: La acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias firmes, prescribe a los seis (6) años."*

En todo caso, lo anterior no supone, como lo ha sostenido la doctrina, que la Administración Tributaria sea o vaya a ser más eficiente en el transcurso del período extendido de la prescripción.[296]

11.5. Imprescriptibilidad de las sanciones

El artículo 58 del COT, establece que las sanciones por defraudación tributaria (vid. artículo 116 COT), y por apropiación indebida al haber retenido y no enterado el tributo a favor de su acreedor (vid. artículo 118 del COT), son imprescriptibles una vez que han sido impuestas. Esta imprescriptibilidad se refiere entonces a las sanciones y no a la acción para imponerlas.

---

296 A modo de ejemplo OCTAVIO, Amalia nos trae un ejemplo: "Así lo demuestra el caso del Sumario Administrativo. La reforma del Código Orgánico Tributario de 1992, estableció el plazo de un año para notificar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo. Antes de la reforma, en la gran mayoría de los casos la Administración Tributaria dictaba las resoluciones de Sumario Administrativo cuando ya estaba cercana la prescripción. A partir de la reforma de 1992, el cual establece un plazo de un año para dictar la resolución, la Administración se ve obligada a dictarla y notificarla dentro de dicho lapso.

Ello se desprende de la lectura del referido artículo 58 del COT que establece lo siguiente: *"Las sanciones restrictivas de libertad previstas en los artículos 116 y 118 de este código, una vez impuestas, no estarán sujetas a prescripción. Las sanciones restrictivas de libertad previstas en el artículo 119 prescriben por el transcurso de un tiempo igual al de la condena."*

Con relación a la mencionada disposición, el profesor WEFFE HERNÁNDEZ comenta que este artículo *"...choca (...) con los postulados que en materia de derechos humanos proclama la Constitución, en la cual las declaraciones internacionales de derechos humanos suscrita y ratificada por Venezuela -como es el caso de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, por ejemplo- que consagran la prescripción de la pena como un derecho humano, tienen rango supraconstitucional, por imperio del artículo 23* (de la Constitución)."[297]

11.6. Cómputo del término de Prescripción

Lo fundamental del régimen de la prescripción es la ordenación jurídica del cómputo de la misma, por ello uno de los puntos relevantes de la regulación en el COT es que trata por separado los elementos determinantes del inicio del computo para cada caso susceptible de prescripción.

Así, de acuerdo con el artículo 60 del COT, el cómputo del término de prescripción se contará para el derecho de verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios desde el primero (1ro.) de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho imponible.[298] Para el caso cuya

[297] WEFFE H., Carlos. "Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela". Editorial LOBE, C.A. Caracas. 2010. P. 494.

[298] Al respecto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa Sentencia Nro. 00354 de fecha 1ro de marzo de 2007. Caso: Del Sur Banco Universal, C.A. Vs. SENIAT ha dejado claro que por cuanto el inicio del cómputo de la prescripción debe contarse el 1ro de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el hecho imponible, entonces los actos susceptibles de interrumpir el transcurso del prescripción, como lo son las declaraciones y pagos que presente el contribuyente antes de darse el inicio al cómputo mencionado, no pueden surtir efecto

liquidación es periódica, se entenderá que el hecho imponible se produce al finalizar el período respectivo.[299]

Por su parte, respecto al cómputo del término de prescripción con relación a la acción para imponer sanciones tributarias (distintas a las penas restrictivas de la libertad) se contará a partir del primero (1ro.) de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable.

Respecto del derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos, el cómputo para el término de la prescripción se inicia desde el primero (1ro.) de enero del año calendario siguiente a aquél en que se verificó el hecho imponible que dio derecho a la recuperación de impuesto, se realizó el pago indebido o se constituyo saldo a favor, según corresponda.

---

interruptivo alguno, precisamente porque no se ha iniciado aún el transcurso de la prescripción.

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, Nro. 010088 del 22 de julio de 2009, caso: Inversiones Borojo, C.A. Vs. Seniat estableció que por cuanto durante el lapso previsto para presentar la declaración definitiva del Impuesto Sobre la Renta, la Administración Tributaria no puede exigir el cumplimiento de las obligaciones a las que esté sujeto el contribuyentes por el ejercicio fiscal culminado, entonces el plazo de tres meses pata declarar el Impuesto sobre la Renta debe tomarse en cuenta para el inicio del cómputo de la prescripción, con lo cual efectivamente empezaría a correr el 1ro de abril del año siguiente al cierre del ejercicio fiscal, cuando se trate de contribuyentes cuyo ejercicio sea el año calendario, y el 31 de marzo haya sido un día hábil de la administración.

Tomado de: ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier. Análisis Jurisprudencial sobre las recientes decisiones del Tribunal Supremo de Justicia, en Torino a la prescripción de las obligaciones Tributarias. En: *Temas sobe Derecho Tributario en Venezuela. Homenaje al Dr. Jesús Aranaga*. Editorial Los Ángeles. Maracaibo. Venezuela. 2011. P. 327.

299 Para este aparte de la norma véase la jurisprudencia siguiente: Sentencias de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Nros. 00485, 01393 y 00264, de fechas 22/02/06, 07/10/09 y 24/03/10, respectivamente, casos: INCE Vs. Telares de Palo Grande, SAICA, SENIAT Vs. La Electricidad de Caracas y SENIAT Vs. Aeropanamericano, C.A. también respectivamente. En: ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier. Análisis Jurisprudencial... op.cit. p. 316 y ss.

En el caso de la acción para imponer penas restrictivas de libertad el cómputo del término de la prescripción será desde el primero (1ro.) de enero del año siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable con pena restrictiva de libertad.

Para los casos de haber incurrido en el delito de divulgar información confidencial, el cómputo del término para la prescripción se contará a partir desde el día en que quedó firme la sentencia, o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzado a cumplirse.

Finalmente, para el caso de las acciones para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias firmes, el cómputo del término de la prescripción se fija desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquél en que la deuda quedó definitivamente firme.

11.7. La Interrupción de la Prescripción y sus efectos

En la regulación jurídica de la prescripción, uno de los elementos de mayor importancia y que ha sido de especial estudio por parte de la doctrina y la jurisprudencia, es el referido a las causas que interrumpen el curso de la prescripción, esto es, aquellos hecho o circunstancias que una vez verificadas determinan como efecto jurídico el reinicio del cómputo establecido legalmente para que se consolide la prescripción.

Por ello, estudiaremos las causas interruptivas de la prescripción establecidas en el COT, para luego hacer los comentarios pertinentes.

El artículo 61 del COT, establece:

> *"**Artículo 61**: La prescripción se interrumpe, según corresponda:*
> *1. Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo por cada hecho imponible.*

2. Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda.
3. Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.
4. Por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo.
5. Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición o recuperación ante la Administración Tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido, del saldo acreedor o de la recuperación de tributos.
Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción.
Parágrafo Único: El efecto de la interrupción de la prescripción se contrae a la obligación tributaria o pago indebido, correspondiente al período o a los períodos fiscales a que se refiera el acto interruptivo y se extiende de derecho a las multas y a los respectivos accesorios[300].

Respecto del primer numeral del artículo 60 *supra* trascrito, OCTAVIO ha señalado que dado que cualquier acción administrativa conducente a la determinación de la obligación tributaria se perfila como interruptiva de la prescripción, ello implica que puede interrumpirse la prescripción de tributos cuya existencia y cuantía todavía no ha sido determinada.[301]

Por otra parte, no todo acción administrativa es susceptible de causar la mencionada interrupción, ésta debe estar dirigida al reconocimiento, regulación, fiscalización, determinación o aseguramiento de la obligación tributaria y/o de sus accesorios.[302]

---

[300] Siendo la misma redacción del COT de 1994, vale la pena examinar la sentencia de la Sala Político Administrativa Caso: VENALUM, de fecha 17/01/95.

[301] *Cf.* OCTAVIO, Amalia. "La prescripción en el Código Orgánico... *op.cit.* p. 341

[302] Al respecto la más reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa Sentencia Nro. 00354 de fecha 1ro de marzo de 2007. Caso: Del Sur Banco Universal, C.A. Vs. Seniat, determinó

De igual modo, se ha dicho que el acto con el que se pretende interrumpir la prescripción, debe tener relación con el contribuyente, es decir, debe tratarse de una actuación para la que sea necesario notificar al contribuyente.

Se ha discutido si el acto administrativo debe o no ser válido. En ese orden de ideas, OCTAVIO cita al profesor español GARCÍA DE ENTERRÍA, quien sostiene que solo los actos nulos de nulidad absoluta carecen de efectos desde su comienzo y por consiguiente las actuaciones consideradas nulas no interrumpen la prescripción; por el contrario, cuando se trata de actos anulables procedentes de irregularidades formales y no invalidantes surten sus efectos, entre ellos, el de interrumpir la prescripción.[303]

11.8. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA

Sobre el particular, hemos considerado importante hacer referencia al análisis realizado por el profesor WEFFE HERNÁNDEZ en su obra, quien ha señalado que: "*La prescripción de la acción penal se interrumpe, en el caso de las sanciones pecuniarias por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo. Igualmente, y de acuerdo con el*

que siendo el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, mediante el cual autoriza la realización de una fiscalización por parte de un funcionario competente para ello, no contienen determinación alguna que pueda fundamentar la exigencia por parte del Fisco de una deuda tributaria, entonces la notificación de esta Providencia Administrativa no tiene efectos interruptivos de la prescripción, como sí lo tendría la respectiva Acta de Reparo que se emita en el transcurso de dicha fiscalización. Tomado de: ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier. "Análisis Jurisprudencial sobre... op.cit. P. 327.

303 No obstante la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Especial Tributaria II de la Sala Político Administrativa Caso: Distribuidora Guadalquivir, S.A. de fecha 7 de abril de 1999, determinó que a pesar del contenido del artículo 151 del COT (ahora 192) que establecía que el si la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo no se notificaba dentro del plazo de un año, dicha acta quedaba invalidada y sin ninguno de sus efectos (entre ellos el de interrumpir la prescripción) , los efectos interruptivos del Acta Fiscal "... no se vieron afectados por la invalidez sobrevenida de dicha Acta...".

artículo 110 del Código Penal, la acción penal tributaria prescribirá en caso de que se dicte la resolución administrativa condenatoria, sin que haya adquirido aún carácter de definitivamente firme. En el caso de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, la prescripción de la acción penal es interrumpida (i) por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo; (ii) si el tribunal de la causa libra requisitoria en contra del procesado si este se fuga, de acuerdo con lo establecido en el artículo 110 del Código Penal; (iii) el pronunciamiento de la sentencia condenatoria, que no ha adquirido aún el carácter de definitivamente firme; (iv) las diligencias procesales seguidas en el curso del proceso penal, siempre y cuando el juicio, sin culpa del reo, no se prolongue por un tiempo igual al de la prescripción aplicable más la mitad de éste, ya que ello constituye la llamada prescripción judicial, de acuerdo con el artículo 110 del Código Penal; (v) el dictado de las medidas cautelares de aseguramiento o sustitutivas de la privación de libertad en el proceso penal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 259 del Código Orgánico Procesal Penal".[304]

Por otra parte, con relación a la interrupción de la prescripción de la ejecución de la pena fiscal, el mencionado autor ha señalado que "(...) *se interrumpe por la propia ejecución de la pena, esto es, con el cumplimiento de la sanción impuesta. Igualmente, la comisión de un nuevo hecho punible interrumpe, de acuerdo con el artículo 112 del Código Penal, la prescripción de la ejecución de la pena en aquellos casos en los que el cumplimiento de la sanción no se agota en instante; penas privativas de libertad, clausura del establecimiento, etc*".[305]

11.9. Suspensión del curso de la Prescripción

Como bien lo apunta OCTAVIO: "*La suspensión de la prescripción tiene como efecto que mientras se mantiene, la prescripción no transcurre. Si cesa la suspensión, la prescripción continúa y se incluye el tiempo que hubiese transcurrido antes de suspenderse, a diferencia de la interrupción, cuyo efecto es de tener como no sucedido el tiempo transcurrido y que se inicie de nuevo el lapso, inmediatamente después de ocurrida la interrupción.*"[306]

---

304 WEFFE H., Carlos. "Garantismo y Derecho... op.cit. p. 69.

305 *Ibid., op.cit.* p. 70.

306 AMALIA. "La prescripción en el Código Orgánico... *op.cit.* p. 346

La normativa que consagra las causas de suspensión del cómputo de la prescripción, se encuentran establecidas en el artículo 62 del COT y se pueden sintetizar así:

1) Por la interposición de peticiones o recursos administrativos o judiciales o de la acción del juicio ejecutivo, hasta sesenta (60) días después de que se adopte resolución definitiva sobe los mismos.

Es importante destacar que en el caso de interposición de peticiones o recursos administrativos, la resolución puede ser tácita o expresa.

Por su parte, en el caso de interposición de recursos judiciales o de la acción del juicio ejecutivo, la paralización del procedimiento en los casos de solicitud de regulación de la jurisdicción[307] y cuando una de las partes en juicio haya muerto,[308] hará cesar la suspensión. Si el proceso se reanuda antes de cumplirse la prescripción, ésta se suspende de nuevo, al igual que si cualquiera de las partes pide la continuación de la causa, cual es aplicable a las siguientes paralizaciones del proceso que puedan ocurrir.

Al respecto comenta OCTAVIO,[309] que en estos casos el proceso se paraliza porque no se siguen ejecutando los actos del proceso, lo cual no es imputable al contribuyente y en consecuencia, la suspensión debe cesar durante el tiempo en que esté paralizado el proceso judicial. De lo contrario la obligación se hace prácticamente imprescriptible lo que resulta violatorio a la seguridad jurídica.[310]

Ahora bien, nada indica el COT acerca de cómo operan los efectos suspensivos de la prescripción en los casos de *interposición del Recurso Contencioso Tributario subsidiario al Recurso Jerárquico.*

---

307 Artículos 66, 69 y 71 del Código de Procedimiento Civil.

308 Artículo 144 del Código de Procedimiento Civil.

309 AMALIA. "La prescripción en el Código Orgánico... op.cit. p. 341

310 Véase Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa. Sentencia del 16 de junio de 1983. Caso: Zulia Motors, C.A.

Al respecto, el profesor ESCALANTE ELGUEZABAL,[311] analiza lo que ha dicho la jurisprudencia para llenar este vacío,[312] y ha señalado que "(...) *cuando un contribuyente ha interpuesto un recurso contencioso tributario de forma subsidiaria al recurso jerárquico al presentado en contra de una resolución tributaria, si la Administración Tributaria, vencido el plazo para decidir el recurso jerárquico de conformidad con el COT, no envía el expediente respectivo al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario competente, entonces aplicará el levantamiento de la suspensión del transcurso de la prescripción que operó al presentar el recurso jerárquico, a los sesenta (60) días del vencimiento del plazo para decidir, pudiendo transcurrir íntegramente, el plazo de prescripción si no se notifica antes, la decisión del recurso jerárquico pendiente.*"

Respecto de la *acción penal tributaria*, cuya prescripción se suspende por los mismos motivos antes expuestos, el profesor WEFFE HERNÁNDEZ deja claro que "(...) *la prescripción de la acción penal tributaria se suspende sólo en el caso de ilícitos sancionados con penas pecuniarias, ya que para el ilícito sancionado con penas restrictivas de libertad los supuestos previstos no son aplicables, por la especialidad del proceso.*"[313] (Subrayado nuestro).

2) También se suspenderá el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas mediante acto definitivamente firme, en los supuestos de falta de comunicación de cambio de domicilio.

Esta suspensión surtirá efecto desde la fecha en que se verifique y se deje constancia de la inexistencia del domicilio declarado, y se prolongará hasta la declaración formal del nuevo domicilio por parte del sujeto pasivo.

---

311 ESCALANTE ELGUEZABAL, Xavier. *Análisis Jurisprudencial*... op.cit. p. 3312 al 327.

312 Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, Nros. 00485, 01393, 00264, de fechas 22/02/06, 07/10/09, 24/03/10, respectivamente, casos: INCE Vs. Telares de Palo Grande, S.A.I.CA., C.A. La Electricidad de Caracas Vs. SENIAT y Aeropanamericano, C.A. Vs. SENIAT, también respectivamente.

313 WEFFE H., Carlos. "Garantismo y Derecho... op.cit. p. 69.

11.10. Prescripción de los Accesorios

Siguiendo el Modelo del CIAT, el COT dedica un artículo específico a la prescripción de los accesorios, en los términos siguientes:

> *"**Artículo 63:** La prescripción de la acción para verificar, fiscalizar, determinar y exigir el pago de la obligación tributaria extingue el derecho a sus accesorios."*

Lo anterior tiene su justificación en el principio general del derecho de las obligaciones en materia civil, conforme al cual, lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

11.11. Pago de obligaciones prescritas y renuncia de la prescripción

El artículo 64 del COT, recoge un principio del derecho civil según el cual la prescripción no opera de pleno derecho, sino que debe ser opuesta por quien pretenda beneficiarse de ella.

En efecto, la referida disposición establece que: *"Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, salvo que se hubiere efectuado bajo la reserva expresa del derecho a hacerlo valer"*; de tal forma que, asimila la deuda prescrita a una obligación natural, por lo que si el deudor pagó, pagó bien.

Respecto a la renuncia de la prescripción el artículo 65 del COT establece:

> *"**Artículo 65**: El contribuyente o responsable podrá renunciar en cualquier momento a la prescripción consumada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando paga la obligación tributaria.*
> *El pago parcial de la obligación prescrita no implicará la renuncia de la prescripción respecto del resto de la obligación y sus accesorios que en proporción correspondan."*

Es importante señalar que esta disposición exige la renuncia como acto expreso, aun cuando la misma se podría presumir del

pago de la obligación prescrita. Este aspecto en particular, comporta una adición al texto del COT que no consagran ni el MCTAL ni el Modelo CIAT, por lo que ello comporta una novedad en nuestra legislación.

12. Los Intereses Moratorios

En el derecho común, sabemos que el incumplimiento voluntario de las obligaciones que tienen por objeto cantidades de dinero, trae como consecuencia para el deudor la reparación de los daños y perjuicios, que consisten siempre en el pago del interés legal, a falta de convenio entre las partes.[314]

El profesor ROMERO-MUCI, define al interés como "(...) *una cantidad de dinero que debe ser pagada por la utilización y disfrute de un capital consistente en una suma de dinero*".[315] En otros términos también puede ser definido como: "(...) *la prestación accesoria y homogénea respecto de la prestación principal, que se agrega a la obligación principal por efecto del transcurso del tiempo y que se determina como una alícuota de la misma*".[316]

En virtud de que en el Derecho Tributario sólo se hace alusión a los intereses moratorios, en contraposición a los correspectivos y a los compensatorios, será sobre los primeros en los que centraremos su desarrollo a los fines del presente manual.

Los intereses moratorios, según enseña ROMERO-MUCI, tienen una función típicamente resarcitoria: significan la liquidación *forfeitaria*[317] del daño sufrido a causa del retraso culposo de una

---

[314] MADURO LUYANDO, Eloy. "Curso de Obligaciones... op.cit. p. 437.

[315] ROMERO-MUCI, Humberto. "*Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*". Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2004. P. 13

[316] Definición de F. Ferrara, citado por RODNER, James-Otis. "*El Dinero, La inflación y las Deudas de Valor*". Caracas. 1995. p. 62.

[317] Proviene de la expresión francesa "à forfait" que se utiliza frecuentemente para referirse a una tasa o tarifa predeterminada. Alude a la idea pago en función de una alícuota con respecto a un capital determinado.

obligación pecuniaria. Por el contrario, los intereses correspectivos[318] y compensatorios[319] tienen una función retributiva.

Los intereses moratorios se utilizan como una vía o mecanismo para indemnizar al acreedor, cuando existe un retraso culposo o doloso en el cumplimiento de la obligación pecuniaria cuya característica primordial es la culpa.[320] De allí que MADURO LUYANDO como lo habíamos indicado, considera la voluntariedad en la falta de pago como un elemento determinante en la generación de éstos intereses. Su posición se fundamenta en la consagración legal de la culpa en los artículos previstos en los artículos 1.271 y 1.272 del Código Civil, pues éstos aluden a la necesidad de la presencia de éste elemento, estableciéndose en contraposición los supuestos eximentes de cumplimiento por caso fortuito y fuerza mayor.

Ahora bien, en el ámbito civil, el artículo 1.277 del Código Civil consagra una presunción absoluta de la existencia del daño por el retraso en el cumplimiento de la obligación pecuniaria,[321] fijando el momento en que nace la obligación de pagar los intereses.

---

318 Los cuales constituyen la retribución que corresponde al acreedor de una suma de dinero líquida y exigible, por el disfrute del capital que se le debe por parte del obligado. Se fundamenta en una presunción absoluta de la productividad del dinero y de la utilidad que presumiblemente también obtienen el deudor de ese dinero, siendo una manifestación concreta del principio de enriquecimiento sin causa. Su función es establecer el equilibrio patrimonial entre acreedor y deudor, quebrantado por la retención del capital debido. Léase: ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... op.cit. p. 21 y 22.

319 De acuerdo con el Código Civil, resultan del deber de remunerar al acreedor por la pérdida del disfrute de la cosa que entregó y cuyo precio no le ha sido pagado. En este caso el interés cumple una función de compensar al acreedor por el enriquecimiento sin causa que se produce para el vendedor al retener una cosa fructífera sin cumplir con el correspectivo que supone todo contrato bilateral.

320 *Cf.* FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Los Intereses Moratorios en las Obligaciones tributarias. Estudio y Jurisprudencia"*. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo FUNEDA. Caracas. 2008. P. 17.

321 Artículo 1.277. *"A falta de convenio en las obligaciones que tienen por objeto una cantidad de dinero, los daños y perjuicios del retardo en el cumplimiento consisten siempre en el pago del interés legal, salvo disposiciones especiales. Se deben estos daños desde el día de la mora sin que el acreedor esté obligado a comprobar ninguna pérdida."*

De este modo ya se perfilan las características definitorias que hacen surgir la obligación de pagar los intereses moratorios:

a) La deuda debe ser exigible, de plazo vencido.

Se entiende por exigibilidad la posibilidad que el acreedor pueda reclamar el cumplimiento de la obligación y se asocia normalmente con la oportunidad del vencimiento del término para su ejecución (mora).[322]

Por otra parte, se entiende que un crédito es exigible cuando la obligación de cumplir no está sometida a un término o condición suspensiva. Para la jurisprudencia, la obligación es exigible cuando ha "(...) *sido contraída en forma pura y simple, sin estar sometida a término o condiciones suspensivas no cumplidas*".[323]

En el mismo sentido, apunta el profesor FRAGA PITTALUGA que: "*un crédito es exigible cuando la obligación de cumplir no está sometida a un término o condición suspensiva*".[324]

b) Que haya mediado requerimiento o acto equivalente hecho al deudor.

Siendo la mora un retraso relevante que justifica el deber de indemnizar, el deudor -en principio- sólo incurre en mora cuando media interpelación o requerimiento de cumplimiento por parte del acreedor. Así las cosas, no basta que la obligación esté vencida y sea exigible para que se configure la mora y se produzcan sus efectos, sino que se requiere la intimación del pago por parte del acreedor.

Ahora bien, no siempre la mora exige la interpelación del deudor, pues, existen casos en los que el ordenamiento jurídico también prevé supuestos en los que la mora se produce por voluntad de la ley, esto es, sin necesidad de requerimiento o intimación del deudor por parte del acreedor. Así, por ejemplo,

322 ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... *op.cit.* p. 18

323 *Cf.* TSJ/SPA, 18/02/04, Expediente: 2003-0810

324 FRAGA PITTALUGA, Luis. "*Los Intereses Moratorios en las... op.cit.* p. 21.

el sólo vencimiento del plazo legal para cumplir la obligación sin que haya sido satisfecha por el deudor, lo constituye legalmente en mora, tal como lo prevé el artículo 66 del Código Orgánico Tributario.

c) Que la deuda sea líquida o liquidable.

La liquidez alude a la obligación de cuantía determinada antes del cumplimiento o determinable por la práctica de simples operaciones aritméticas con arreglo a módulos preestablecidos.[325] La liquidez como conocimiento exacto de la prestación constituye presupuesto esencial para su cumplimiento, pues nadie puede retrasarse en el pago de una deuda cuyo importe exacto no esté determinado, conocido éste y vencido el plazo para su cumplimiento.

d) Que el retraso sea culposo.

El retraso en el cumplimiento de la obligación debe ser culposo, debe mediar culpa del deudor en la lesión que se causa al derecho de crédito, de allí la naturaleza indemnizatoria del interés de mora.

12.1. Los Intereses Moratorios en el Derecho Tributario

En el ámbito tributario, el profesor GONZÁLEZ GARCÍA definía a los intereses moratorios como "(...) *una prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero, surgida como consecuencia del retraso de una deuda tributaria persistente.*"[326]

---

[325] Se afirma que, en ciertas circunstancias el deudor puede incurrir en mora aunque la obligación sea ilíquida. El deudor tiene la carga de hacer líquida la deuda, salvo que se requiera la determinante cooperación del acreedor, en cuyo caso sin tal colaboración, no hay constitución de la mora. PULIDO MENDEZ, Víctor. Citado por ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... op.cit. p. 20.

[326] GONZÁLEZ, Eusebio. *Los intereses moratorios a favor de la hacienda en el Derecho Español*. En: "Jornadas Internacionales de Cuestiones Actuales de Derecho Tributario". Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA). Caracas. 2007. P. 20.

El régimen jurídico de los intereses moratorios en materia tributaria viene regulado desde vieja data con la Ley Orgánica de la Hacienda Publica Nacional.[327] No obstante, nos limitaremos en las líneas que siguen a la regulación actual de la institución de los intereses moratorios en el Derecho Tributario y el tratamiento jurisprudencial dado a los mismos.

La Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, ordenó: *"El incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal"*, lo que sugiere que, equívocamente, el Constituyente asignó carácter punitivo a los intereses moratorios, cuando tal como lo hemos señalado, su naturaleza es meramente resarcitoria.

Con fundamento en lo anterior, el COT estableció el régimen de los intereses moratorios de la siguiente manera:

> *"**Artículo 66:** La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde, el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.*
> *A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósito, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela, para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria Nacional deberá publicar dicha tasa dentro de los primeros diez (10) días continuos del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto, se aplicará la última tasa activa bancaria que hubiera publicado la Administración Tributaria Nacional.*

---

[327] Para el estudio de los antecedentes de los intereses moratorios en la legislación venezolana, léase: FRAGA PITTALUGA, Luis. "Los Intereses Moratorios en las Obligaciones... op.cit. p. 32 a la 37.

Parágrafo Único: Los intereses moratorios se causarán aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial."

En este caso, de la simple lectura del artículo transcrito, se podría interpretar, *en principio*, que los intereses moratorios se generan de pleno derecho, es decir, de modo automático (criterio que ha quedado desechado por la interpretación que ha hecho la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso: TELCEL, C.A. Vs. CONATEL, pues es necesario que la obligación sea *exigible*, sobre ello volveremos más adelante) y sin que medie la intimación del deudor (creemos que al igual que las obligaciones civiles, en el caso de la obligación tributaria "la interpelación" es necesaria, por las razones que explicaremos en la sección correspondiente a la interpelación), por lo que una vez cumplidos los demás requisitos descritos en los epígrafes anteriores, surge la obligación de pagar los derechos moratorios con ocasión al pago con retardo de la obligación.

Respecto del elemento temporal, la propia norma del artículo 66 del COT, establece que se causan desde el vencimiento del plazo legal para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción de la deuda.

Ahora bien, respecto de la tasa de interés, se reconoce como tasa base, la activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país, lo cual, en principio, parece razonable y se adapta al naturaleza resarcitoria, indemnizatoria o reparadora que debe tener el interés moratorio, especialmente, en una economía inflacionaria como lo es la venezolana. No obstante, se ordena su incremento en uno punto dos (1.2) veces dicha tasa, lo cual, en nuestra opinión, comporta un matiz sancionador.[328] Así las cosas, en nuestro COT, puede sostenerse

[328] Indica al respecto FRAGA PITTALUGA que "La tasa fijada en el COT vigente arroja serias dudas en cuanto a que los intereses moratorios en materia tributaria sean implemente un mecanismo indemnizatorio à forfait de la potencial pérdida patrimonial que causa la Tesoro Nacional, el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por el contrario, la desproporción de la tarifa sugiere una sanción económica indirecta o impropia.

que ese incremento de los intereses moratorios puede convertir la respectiva porción en una sanción disfrazada (encubierta), lo que desvirtúa por completo la institución. Incluso se ha llegado a sostener que esta sobretasa puede ser calificada de "usuraria",[329] resultando inconstitucional al violar el artículo 114 de la Carta Magna.[330]

Como bien apunta ATENCIO VALLADARES y otro sector de la doctrina nacional,[331] *"Esta situación roza con gravemente con el principio non bis in idem, porque ante una misma situación de hecho, existen duplicidad de sanciones"*.[332]

Por otra parte, el COT vigente establece como base de cálculo de los intereses moratorios a la obligación tributaria, de tal modo que ello niega la posibilidad de que los mismos se causen sobre el supuesto de retardo en el pago de multas y accesorios de la obligación tributaria *per se*. Así, FRAGA PITTALUGA citando a ROMERO-MUCI, refiere que "(...) *la finalidad de dichos intereses no es arbitrar un ingreso tributario, ni establecer una sanción, sino simplemente resarcir al acreedor por la demora culpable en el cumplimiento tempestivo de la obligación durante el plazo de la demora* (...)" *En consecuencia, en nuestro derecho positivo, no es dable sostener que los intereses moratorios se computan sobre accesorios de la deuda tributaria, pues, dado*

329 Véase: ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... op.cit. p. 115.

330 *Cf.* Citado por ATENCIO VALLADARES, Gilberto. *"Los intereses tributarios en Venezuela"*. En: Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario Nro. 130. 2do Trimestre del 2011. Editorial Legis. Caracas. P. 18.

331 Véase ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... op.cit. p. 112 y FRAGA PITTALUGA, Luis. "los Intereses Moratorios... Op.cit. p. 75. Éste último al analizar los fallos de Justo Oswaldo Páez-Pumar et all contra el artículo 59 del COT y Freddy Orlando Sancler Guevara, concluye que tal tasa de interés "... supone desnaturalizar la figura de los intereses moratorios, que deben cumplir *sólo* una función resarcitoria, para convertirlos en una sanción indirecta, impuesta en adición a las sanciones administrativas aplicables cuando la obligación tributaria no es satisfecha oportunamente, todo lo cual implica sancionar dos veces el mismo hecho y por ende violar la prohibición non bis in ídem contenida en el artículo 49, numeral 7, de la Constitución"

332 ATENCIO VALLADARES, Gilberto. *Los intereses tributarios... op.cit.* p. 19.

el carácter ex lege de dicha obligación, no existiendo cobertura legal al respecto, no ha lugar a tal posibilidad."[333]

Finalmente, sostiene FRAGA PITTALUGA,[334] que la norma del artículo 66 del COT, da por terminada al menos desde el punto de vista normativo, una discusión importante que existió en torno a la causación de intereses cuando los efectos del acto administrativo de determinación tributaria hubieren sido suspendidos, pues expresamente señala que: *Los intereses moratorios se causarán aun en el caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial."*

12.2. Causación de los Intereses Moratorios

Uno de los problemas propios del Derecho Tributario ha sido la utilización de instituciones extraídas de otras ramas del Derecho, para ser adaptadas, bajo una común denominación, a las características propias de aquel. En este afán de adaptación, las categorías jurídicas se apartan casi antagónicamente del sentido primitivo con el que generalmente son conocidas en el *corpus iuris*.

De allí la exigencia al legislador que crea la norma, a la Administración que la aplica, a la doctrina que la analiza y al Poder Judicial que la interpreta, de tomar en cuenta las diferencias estructurales de cada uno de los sectores del Derecho en la que se aplican éstas categorías jurídicas, así como de puntualizar su necesaria coherencia en función de la racionalidad que exige el respeto de los principios jurídicos que informan al sector del Derecho en el cual se inserta el instituto, en este caso, el de los intereses moratorios en el Derecho Tributario.

A lo igual que en el campo civil, los intereses de mora en el derecho tributario son accesorios de la obligación principal. De este modo la jurisprudencia ha señalado que la ocurrencia del hecho imponible es un presupuesto fundamental para la causación de los interese moratorios, junto con los tres elementos para

[333] FRAGA PITTALUGA, Luis. "los Intereses Moratorios... Op.cit. p. 79.
[334] *Ibid.* p. 39.

la existencia material de la mora, a saber, certitud, liquidez y exigibilidad de la deuda.[335]

No obstante, por lo que se refiere a la obligación tributaria principal, el derecho tributario ha escogido apartarse de la teoría general de las obligaciones, excluyendo la aplicación de las causas extrañas no imputables como acontecimientos que liberan al deudor del cumplimiento de su prestación.

En consecuencia, se pretende que el deudor del tributo no pueda beneficiarse de acontecimientos extraños a su voluntad (caso fortuito, fuerza mayor, hecho del príncipe, hecho de un tercero, culpa de la víctima) para excluir su responsabilidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, al menos que la ley creadora de la exacción o una ley especial (i.e. ley de remisión o amnistía tributaria) disponga otra cosa, en cuyo caso, la relación obligatoria diseñada por el legislador en forma estricta, puede ser afectada por los eventos que la propia ley admita como condicionantes de la existencia y exigibilidad de la misma.[336]

Precisado lo anterior, debemos señalar que en el Derecho Tributario son exigidos los siguientes requisitos para la causación de los intereses moratorios:

(i) Dolo o culpa como fundamento del presupuesto indemnizatorio del expediente técnico de los intereses moratorios:

El dolo o la culpa como manifestaciones de un actuar voluntario por parte del sujeto pasivo en el cumplimiento tardío o inexacto de la obligación tributaria, son requisitos fundamentales para la configuración de la mora susceptible de generar intereses resarcitorios o indemnizatorios que buscan reparar el daño ocasionado por el retraso en el cumplimiento; mas no así el cumplimiento tardío con ocasión a la ocurrencia del hecho del

---

335 *Cf.* Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 01/04/04 caso: Sucesión Lorenzo Alejandro Mendoza Quintero. En: FRAGA PITTALUGA, Luis. "Los Intereses Moratorios... Op.cit. p. 40.

336 *Cf. Ibid.* p.39

príncipe, la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de un tercero o la culpa de la victima.[337]

En estos últimos casos, habría cumplimiento extemporáneo más no configuración de mora y, en consecuencia, somos de la opinión de que tampoco se generarían los intereses moratorios a los que alude el COT en su artículo 66. De tal forma que la calificación de moratorios hecha por el legislador tributario, exige por parte de los llamados a interpretar la ley y escudriñar los hechos, que se determinen estos dos elementos alternativos –el dolo o la culpa–[338] para que pueda entenderse que hay mora en

337 Tal y como lo recogen los artículos 1.271 y 1.272 del Código Civil.

338 La más calificada doctrina indica que existe *dolo* cuando se produce un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica. *Cf.* JIMENEZ DE ASÚA, LUÍS. *Tratado de Derecho Penal.* Buenos Aires: Losada, 1997. 4 ed. P. 243.
EL *dolo* entonces consiste en la intención de realizar un hecho antijurídico y esta fundamentado por dos elementos como lo son la conciencia o previsión del hecho y la voluntariedad del mismo. El Artículo 61 el Código Penal Venezolano indica que "Nadie puede ser castigado como reo de delito no habiendo tenido la intención de realizar el hecho que lo constituye, excepto cuando la ley se lo atribuya como consecuencia de su acción u omisión".
La *culpa* por su parte según la Teoría Clásica Explicativa, La Escuela Clásica fundamenta la representabilidad sobre el libre arbitrio, que supone el dolo en el autor del delito, esto es, la inteligencia, y la voluntad como condiciones de la responsabilidad, la esencia de la culpa está así en un defecto de la voluntad, en la inercia de las facultades de atención y previsión, inercia que la voluntad podría remover, porque no haciéndolo da lugar a la imprudencia o a la negligencia, que son las causas queridas del hecho.
La *culpa*, entonces es la omisión voluntaria de diligencia al calcular las consecuencias probables y previsibles del propio hecho y la hace descansar sobre la voluntariedad del acto, la falta de previsión del efecto nocivo y la posibilidad de prever.
En la legislación venezolana se examinan de los once (11) delitos configurados en la Parte Especial de nuestro código tres *modos de apreciar la culpa*: i) Imprudencia y negligencia; ii) Impericia en la profesión, arte o industria y; iii) Inobservancia de reglamentos, ordenes, disposiciones disciplinarias o instrucciones.

sentido propio. Así, en nuestra posición, el mero vencimiento del plazo legalmente establecido para pagar en el caso venezolano (a diferencia de España en donde la responsabilidad es objetiva),[339] no es suficiente para la generación de estos intereses, pues se debe entender de la letra del artículo 66 que la responsabilidad es subjetiva.[340]

Esta postura la reconoce la más calificada doctrina nacional al indicar que el uso de la expresión moratorios: "(...) *no puede entenderse como un frívolo deseo del legislador de hacer más florido y abigarrado el lenguaje de la ley; obviamente, lo ha hecho para expresar una cualidad específica de tales intereses que los diferencia de los demás*

339 De este modo en España LOPEZ MARTINEZ indica, que el retraso culpable en el pago de las obligaciones no resulta un requisito consustancial a la exigibilidad del expediente técnico de los intereses moratorios, pues en la Ley General Tributaria se produce un desplazamiento del fundamento indemnizatorio del interés residenciado en el carácter culpable con el que se producía el retraso, hacia una responsabilidad objetiva, en cuanto exige el mal llamado interés de mora, sin que se produzca este requisito de la culpabilidad en el retraso, consustancial con el concepto de mora. *Cf.* LOPEZ MARTINEZ, Juan. "*Régimen Jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*". Editorial Civitas, Madrid. 1994. P. 142-143.
En este mismo sentido, lo indica el profesor GONZALEZ EUSEBIO, cuando asegura que "En el Derecho positivo español parece ir ganando terreno la idea de la objetivización del retraso: se pagan intereses moratorios por el simple hecho de la utilización de un dinero ajeno. Dicho de otro modo, el dinero tiene un precio en el mercado y ese precio es el que el deudor debe satisfacer cada vez que retrasa un pago, cumpliendo así el doble objetivo de trasladar a su legítimo propietario los beneficios percibidos por la utilización de un dinero ajeno y reparar los perjuicios causados al acreedor por no haber dispuesto en un momento de la cantidad debida. Se trata, en último término, de la conocida idea de considerar los intereses como un fruto civil del dinero. Véase: GONZÁLEZ, Eusebio. *Los intereses moratorios a favor de la hacienda...* Op. cit. P. 21.

340 Así, ROMERO-MUCI indica con tino "... el retraso culposo es trasladable al ámbito tributario y viene confirmada no sólo por la ausencia normativa de una responsabilidad objetiva por mora, sino también por el carácter supletorio en la materia de las normas antes citadas del derecho común (1.271 y 1.272 del Código Civil), según proclama el artículo 17 del Código Orgánico Tributario. *Vid.* ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... *op.cit.* p. 92.

tipos de interés, y esta es, atendiéndose al derecho común, el carácter doloso o culposo del retardo en el cumplimiento que da lugar a los mismos. (...) la palabra moratorios alude, en derecho, a la mora y ésta al retardo doloso o culposo, y no al mero retardo, en la satisfacción de la deuda."[341]

Ahora bien, la concepción normativa de la culpabilidad o la actuación dolosa queda aún más clara cuando por contraste, la propia legislación establece otras especies de intereses en la relación tributaria, cuyos objetivos son retributivos y no indemnizatorios; de este modo podemos sintetizar los casos establecidos en el COT de la siguiente manera:

a) Concesión general de prórrogas y demás facilidades para el pago de deudas no vencidas, así como fraccionamiento y plazos para el pago de dudas *atrasadas*, por causas extrañas no imputables al deudor.[342]

b) Concesiones particulares de prórrogas y demás facilidades de pago de deudas no vencidas.[343]

c) Concesiones particulares de fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas.[344]

---

341 FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Los Intereses Moratorios en las... op.cit.* p. 45.

342 Establece claramente el último párrafo del artículo 45 del COT que, "Las prórrogas, fraccionamientos y plazos concedidos de conformidad con este artículo no causarán los intereses previstos en el artículo 66 de este Código". Lo que comporta una exclusión expresa de la indemnización que comporta una conducta culposa o dolosa.

343 Establece el artículo 46 del COT que "Las prórrogas y demás facilidades que se concedan causarán intereses sobre los montos financiados, los cuales serán equivalentes a la tasa activa bancaria vigente al momento de la suscripción del convenio. Si durante la vigencia del convenio, se produce una variación de diez por ciento (10%) o más entre la tasa utilizada en el convenio y la tasa bancaria vigente, se procederá al ajuste de las cuotas restantes utilizando la nueva tasa".

344 Establece el artículo 47 del COT que "En este caso, se causarán intereses sobre los montos financiados, los cuales serán equivalentes a la tasa activa bancaria vigente al momento de la suscripción del convenio.
Si durante la vigencia del convenio se produce una variación de diez por ciento (10%) o más entre la tasa utilizada en el convenio y la tasa bancaria vigente, se procederá al ajuste de las cuotas restantes utilizando la nueva tasa".

En estos casos (a y b), el legislador ordena (*ex* artículo 46 del COT) la aplicación de un tipo de tasa no agravado equivalente a la tasa activa bancaria, eso es, la tasa promedio de los 6 principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, destinados a retribuir al Fisco por la normal fructuosidad del dinero durante el plazo de la prórroga, el aplazamiento o fraccionamiento concedido por las causas tipificadas legalmente. En ningún caso se trata de resarcir de un daño que no existe por un retraso no culposo.[345]

En consecuencia, teniendo claro que los intereses moratorios resultan de una conducta dolosa o culposa, cuyo fin es indemnizatorio del daño causado por la falta de cumplimiento pertinente de la obligación tributaria, también el dolo y la culpa son presupuestos para la imposición de la sanción por pago con retardo.

Ciertamente, estamos frente a dos institutos jurídicos distintos, los intereses moratorios *cuya "finalidad (...) es indemnizatoria, debido a que no se pretende castigar un retraso culpable, sino compensar financieramente por el retraso en el pago de la deuda tributaria"*[346] y la sanción,[347] la cual sí comporta un castigo a la conducta ilícita.

El carácter indemnizatorio de los intereses moratorios, se contrapone a la sanción por pago con retardo, pues es claro que los primeros no constituyen una sanción pecuniaria sino que busca resarcir el daño causado al Fisco, mientras que los segundos buscan corregir conductas.

---

345 *Cf.* ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... op.cit. p. 93.

346 Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 27 de septiembre de 2005, caso LERMA, C.A. respecto de esta sentencia apunta FRAGA PITTALUGA, que "...el carácter no punitivo de los intereses de mora, nada tiene que ver nada tiene que ver con los presupuestos necesarios para su existencia". Pues si bien exige dolo y culpa ello no se traduce en un carácter sancionador de los intereses moratorios que lo que buscan es indemnizar el daño que se ha ocasionado al acreedor al privarlo de satisfacer su crédito en el plazo previsto.

347 Numeral 7 y último párrafo del artículo 103 del COT, artículos 109, 110, numeral 2do del artículo 112 y artículo 113 del COT.

De tal forma, que como bien apunta FRAGA PITTALUGA, "(...) el derecho tributario reacciona frente al incumplimiento culposo mediante dos mecanismos totalmente distintos; uno que es manifestación el *ius puniendi* del estado y que persigue disuadir y en su caso corregir mediante castigo las conductas antijurídicas de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (sanciones administrativas); y otro, que es de índole estrictamente patrimonial porque busca restablecer un perjuicio económico causado por el cumplimiento defectuoso - en virtud del retraso - del contribuyente[348] (intereses moratorios)".[349]

(ii) Liquidez:

Como ya hemos indicado, el autor ROMERO-MUCI afirma que la liquidez alude a la obligación de cuantía determinada antes del cumplimiento o determinable por la práctica de simples operaciones aritméticas con arreglo a módulos preestablecidos. De tal manera que la existencia de la mora esta supeditada a que la deuda sea líquida, ello en atención al principio de *in illiquidis non fit mora,*[350] pues lógicamente no puede haber mora sobre una deuda cuyo montante o importe se desconoce.

Ahora bien, sobre el carácter determinado o determinable de la obligación tributaria la jurisprudencia no ha sido pacífica[351];

---

348 Refiere FRAGA PITTALUGA a la jurisprudencia pacífica en estos casos: CF. Ss. CSJ/SPA, 10.08.93 caso: Madosa, CSJ/CP, 14.12.99, caso: Oswaldo Páez-Pumar et all contra artículo 59 del COT, TSJ/SPA, 28.09.05, Caso: Lerma, C.A., et Passim.

349 FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Los Intereses Moratorios en las... op.cit.* p. 47.

350 *Idem.* p. 48.

351 Véase: (i) CSJ/SPA - ET de fecha 10/08/1993 Caso: MADOSA: Exige la existencia de un crédito líquido el cual define como "...cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido al efecto" por lo que para la jurisprudencia del aquel entonces no había liquidez si el crédito era determinable. (ii) CSJ/SPA - ET de fecha 07/04/1999, Caso: César Montes Sucesores, C.A.: No establece el fallo en referencia vinculación ni coincidencia necesaria entre el nacimiento de la obligación de pagar intereses moratorios y la condición de liquidez de la obligación tributaria principal. La mora tributaria sería una mora ex lege que nace simple y llanamente cuando se vence el plazo para el cumplimiento de la

no obstante el profesor ROMERO-MUCI, resume muy bien la problemática en los siguientes términos:

> "(...) *no ha sido pacífica la admisión del carácter determinado o determinable de la obligación tributaria, como presupuesto de la obligación de satisfacer intereses de mora. A partir de la diferencia entre (i) liquidez como condición de la obligación en sí misma considerada y (ii) el acto de liquidación, como decisión administrativa en la que se cifra la cuantía de la obligación, se ha querido ver artificialmente en este último elemento el momento a partir de cual la obligación deviene liquida (...) Esta posición lleva implícita la creencia que, la realización del hecho imponible a pesar del nacimiento de la obligación tributaria, no implica la liquidez ni la exigibilidad de la obligación de especie; de modo que es necesario el acto de liquidación para que la*

---

obligación tributaria principal sin que ésta haya sido satisfecha. Por lo que, si bien es cierto que es necesaria la cuantificación de la obligación tributaria principal para que sirva de base de cálculo de los intereses moratorios, ello no significa que la éstos no pluedan nacer con anterioridad a la liquidación de la obligación tributaria principal, de tal forma que la liquidez si bien es requisito para la calcular los intereses no es un requisito para que éstos nazcan. (iii) CSJ/SP de fecha 14/12/1999 Caso: Justo Oswaldo Páez-Pumar Et All contra el artículo 59 del COT: Retomado el caso Madosa exigiendo el plazo vencido para determinar el incumplimiento y la existencia de un Acto Administrativo. (iv) Este criterio se mantuvo pacífico en las sentencias del TSJ/SC de fecha 26/07/2000, caso: FREDDY ORLANDO SANCLER y en TSJ/SPA de fecha 01/06/2004 caso: SUCESIÓN LORENZO ALEJANDRO MENDOZA QUINTERO. (v) Cambia de nuevo el criterio en fallo del TSJ/SPA de fecha 28/09/2005, caso LERMA, C.A. ratificada en las sentencias TSJ/SPA de fecha 13/10/2005 caso: SUDAMTEX y TSJ/SPA de fecha 11/10/2006 caso: TELCEL y TSJ/SPA DE FECHA 21/03/2007 cas: APPLICA DE VENEZUELA, C.A.: "... de acuerdo con estos fallos el requisito de la liquidez de la deuda a los fines de la causación de los intereses moratorios, sufre una importante modulación en el Derecho Tributario. Así, comoquiera que la obligación tributaria es una obligación ex lege que nace cuando ocurre el hecho imponible, una vez que se cumple el plazo establecido en la ley para su autodeterminación y pago sin que este último se haya producido, surge de pleno derecho y sin necesidad de actuación alguna de la Administración, la mora" *Cf.* FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Los Intereses Moratorios en las... op.cit.* p. 52,53, 54 y 55.

obligación sea liquida y exigible y por lo tanto, generadora de intereses moratorios, sea efectuada por el contribuyente o por la Administración, y particularmente, en los casos de reparos o ajustes a las autoliquidaciones realizadas por el contribuyente".[352]

En este sentido, también otro sector de la doctrina nacional coincide en indicar que la liquidez de la obligación tributaria y el acto de liquidación,[353] no son eventos coincidentes; así lo indica FRAGA PITTALUGA, y apunta que:

"En el caso de la obligación tributaria, la liquidez de la obligación deriva de la ocurrencia del hecho imponible, porque la ley, siempre y en todo caso, contienen todos los elementos que son necesarios para poder determinar el alcance y cuantía de las prestaciones debidas. Por lo tanto, la deuda es líquida una vez que el sujeto pasivo realiza en la práctica el hecho que el legislador describe como hipótesis de incidencia. La obligación tributaria nace con la verificación del hecho imponible, no con su determinación, pues en nuestro ordenamiento jurídico la determinación tributaria tienen declarativo, no constitutivo.

Además, en los sistemas en que como el nuestro, la determinación tributaria se lleva a cabo fundamentalmente a través de la autoliquidación de tributos debido, no es posible dejar en manos del sujeto pasivo el nacimiento de la obligación tributaria. Cuando se efectúa la autoliquidación del tributo, el sujeto pasivo simplemente declara la ocurrencia del hecho imponible y esa declaración retrotrae sus

352 ROMERO-MUCI, Humberto. "Lo racional y lo irracional... op.cit. p. 83-84.

353 La liquidación es el acto que tiene por objeto determinar el importe de la deuda tributaria mediante la aplicación a la base liquidable del tipo impositivo y, en su caso, los incrementos o recargos que procedan. La liquidación puede practicarse por la Administración Tributaria o por el propio sujeto pasivo (autoliquidación). Cuando la liquidación la efectúa la Administración, ésta no está obligada a ajustarla a los datos de las declaraciones tributarias, pero el aumento de base debe notificarse al sujeto pasivo con expresión de los elementos que motiven dicho aumento.

efectos jurídicos al momento en que el hecho generador se produjo".[354]

Entonces, la liquidez se manifiesta como consecuencia del carácter *ex - lege* de la obligación tributaria, en donde la ley debe establecer todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, por lo que el acto de liquidación, como se dijo, tiene efectos declarativos, más no constitutivos.

Por su parte, sobre el particular señala ATENCIO VALLADARES que: *"Se trata simplemente del nacimiento de una obligación por expresa disposición legal, en donde se hace mención a todos los elementos constitutivos del tributo, por respeto al principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en el artículo 317 de la Constitución Nacional. Probablemente, por razones de seguridad jurídica, también resulta necesario tomar en consideración, un acto de determinación que fije con exactitud el monto de los intereses moratorios que adeudaría el contribuyente".*[355]

A modo de conclusión, siendo la obligación tributaria de carácter *ex lege*, pues nace con el acaecimiento del hecho imponible, independientemente de que se haya autoliquidado o determinado de oficio el tributo, resulta que los intereses moratorios no nacen o surgen hasta tanto no se haya verificado que la obligación sea exigible, huelga decir, como bien ha indicado FRAGA PITTALUGA *"(...) no puede haber retardo culposo en el cumplimiento de una obligación que aún no es exigible, y la obligación tributaria sólo es exigible cuando hay autoliquidación del tributo o cuando habiendo determinación tributaria es definitivamente firme, bien porque se vencieron inútilmente los plazos para impugnarlo o bien porque habiendo sido recurrido en vía administrativa o judicial, se produjo la decisión definitiva que lo confirma".*[356]

---

354 FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Los Intereses Moratorios en las... op.cit.* p. 56 y 57.

355 ATENCIO VALLADARES, Gilberto. *Los intereses tributarios... op.cit.* p. 21.

356 En resumen, este es el criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de fecha 13 de julio de 2007, caso Telcel, C.A., y recogido por la Sala Político Administrativa en sentencia de fecha 26 de septiembre de 2007, caso: Inmobiliaria Capricho, C.A.

(iii) Exigibilidad:

En general, como ya se ha precisado anteriormente, por exigibilidad se entiende la posibilidad que el acreedor pueda reclamar el cumplimiento de la obligación y se asocia normalmente con la oportunidad del vencimiento del término para su ejecución. Con la concurrencia de este momento -el vencimiento- se hace relevante el retraso como presupuesto del expediente indemnizatorio de la mora del deudor.

Siendo lo anterior así, resulta lógico y jurídicamente correcto que respecto de la exigibilidad, lo accesorio siga la suerte de lo principal, es decir, la exigibilidad de la deuda principal es requisito indispensable para la exigibilidad de los intereses surgidos para compensar la falta de pago de aquella. De tal forma que, la exigibilidad de la deuda principal condiciona de modo indefectible el nacimiento o causación de los intereses moratorios convirtiéndose en un elemento constitutivo para la generación de los mismos.

Sobre este particular, abunda GONZÁLEZ[357] al indicar que "...la nota de accesoriedad sólo está presente en el momento del nacimiento de la obligación de los intereses, una vez surgida es obvio que su vida y extinción pueden ser independientes de la obligación tributaria principal".[358]

---

[357] GONZÁLEZ, Eusebio. *Los intereses moratorios a favor de la hacienda en el Derecho Español*. En: "Jornadas Internacionales de Cuestiones Actuales de Derecho Tributario". Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA). Caracas. 2007. P. 20.

[358] No obstante el hecho de que la vida y extinción de los intereses moratorios como obligación sea independiente de la obligación tributaria principal, cabe advertir que no pueden causarse intereses de mora sobre intereses, pues además de que éstos tampoco son calificables como obligaciones tributarias (la base de calculo como ya se dijo *ex* artículo 66 del COT es la obligación tributaria) sino como accesorio de la misma, semejante posibilidad en palabras de FRAGA PITTALUGA , constituiría la posibilidad de un anatocismo, dado que no hay norma legal alguna en el COT que autorice tal posibilidad. ROMERO-MUCI, sostiene "(...) la improcedencia de semejante hipótesis so pena de incurrir en anatocismo en ausencia de permisión legal al respecto y por la razón obvia de que, mientras la obligación principal no esté satisfecha, no se puede predicar la causación de nuevos intere-

Ahora bien, resulta que la exigibilidad como requisito para la causación de los intereses de mora no produce efectos por sí sola, para ello la deuda tributaria debe gozar de certeza respeto de su existencia y por ende sobre cuantificación, es decir, debe estar determinada, pues como bien apunta el profesor ABACHE CARVAJAL: "(...) *una vez que hay certitud sobre la existencia de la obligación tributaria, así como su cuantificación a través de su liquidación, la misma se hace exigible*".[359]

Se puede entender que hay exigibilidad de la obligación tributaria en dos situaciones: 1.- En principio cuando hay autoliquidación del tributo y, 2.- Cuando habiendo determinación tributaria ésta es definitivamente firme, bien porque se vencieron inútilmente los plazos para impugnarlo o bien porque habiendo sido recurrido en vía administrativa o judicial, se produjo la decisión definitiva que lo confirma.

12.3. Referencia Jurisprudencial sobre los Intereses Moratorios:

La jurisprudencia patria puede dividirse según dos criterios con relación a la causación de los intereses moratorios. Por una parte, los fallos que reconocen la naturaleza declarativa del procedimiento de determinación, por imperio del carácter *ex lege* de la obligación tributaria, entre los cuales se pueden mencionar los siguientes casos: a) César Montes Sucesores, C.A.[360], ratificada en los fallos: i) Lerma,[361] ii) Sudamtex de Venezuela, S.A.C.A,[362]

---

ses moratorios sobre un saldo pendiente (...) Siendo que la regulación de la obligación tributaria es materia de reserva legal, no existiendo una norma que permita el anatocismo, implícitamente está prohibida la capitalización de intereses sobre intereses"

359 ABACHE CARVAJAL, Serviliano. "*La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia*". En: Revista de Derecho Tributario N° 121. Primer Trimestre de 2009. Editorial. Legislación Económica (LEGIS). Caracas. 2009. P. 141.

360 Sentencia N° 291/1999 del 7 de abril de 1999, SPA/CSJ.

361 Sentencia N° 05757/2005 del 28 de septiembre de 2005. SPA/TSJ.

362 Sentencia N° 05891/2005 del 13 de octubre de 2005, SPA/TSJ.

iii) Applica de Venezuela, C.A.;[363] y por la otra, los fallos que consideran que si bien la obligación tributaria nace con el mero acaecimiento del hecho tipificado en la ley como imponible, por su condición *ex lege,* no es menos cierto que, hasta tanto no se haya realizado el procedimiento de determinación, la obligación no deviene líquida ni exigible y, en consecuencia, no es posible la causación de intereses moratorios. Entre las sentencias judiciales que adoptan esta posición, se encuentran las siguientes: a) Manufacturera de Aparatos Domésticos, S.A. (MADOSA),[364] ratificada en los casos de: i) Justo Paez-Pumar *et all,*[365], ii) Freddy Orlando Sancler Guevara,[366] iii) Cervecería Polar del Lago, C.A.,[367] y iv) Sucesión Lorenzo Alejandro Mendoza Quintero.[368]

No obstante lo anterior, cronológicamente, los criterios esbozados en las sentencias anteriormente citadas han sido objeto de vaivenes por parte de nuestro máximo Tribunal.[369]

Sin embargo, es menester estudiar en resumen las dos sentencias líderes en materia de intereses moratorios. Como bien lo ha sintetizado el profesor ABACHE CARVAJAL, los postulados más importantes de la sentencia *CÉSAR MONTES SUCESORES, C.A.* son los siguientes:

i. la *liquidación* de la obligación tributaria por parte de la Administración no es requisito para la *causación* de la mora del deudor, y así, para el nacimiento de los intereses moratorios;

363 Sentencia N° 00489/2007 del 22 de marzo de 2007, SPA/TSJ.
364 Sentencia N° 421/1993 del 10 de agosto de 1993, SPA/ET/CSJ.
365 Sentencia N° 1046/1999 del 14 de diciembre de 1999, SPA/ET/CSJ.
366 Sentencia N° 816/2000 del 26 de julio de 2000. SC/TSJ.
367 Sentencia N° 01163/2002 del 25 de septiembre de 2002, SPA/TSJ.
368 Sentencia N° 00538/2004 del 1° de junio de 2004, SPA/TSJ.
369 Para mayor abundamiento, léase: ABACHE CARVAJAL, Serviliano. *"La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia"*. En: Revista de Derecho Tributario N° 121. Primer Trimestre de 2009. Editorial. Legislación Económica (LEGIS). Caracas. 2009

ii. la causa de los intereses se ubica en la sola *falta de pago* de la obligación principal dentro del término establecido, sin necesidad de *interpelación* por parte de la Administración;

iii. el hecho de que en la práctica sea necesaria la *cuantificación* de la obligación tributaria a los efectos del *cálculo y liquidación* de los intereses de mora, para su posterior cobro y recaudación, no significa que dichos intereses no se pueden causar con *anterioridad* a la liquidación de la obligación principal, siendo tal liquidación un mero *requisito u operación material* para lograr el cálculo, pero no su nacimiento;

iv. por ser la obligación de pagar intereses de mora una obligación *accesoria* a la principal de pagar el tributo, lo *indispensable o elemento capital* para su causación, lo constituye la *existencia* de la obligación principal;

v. teniendo el procedimiento de determinación tributaria una naturaleza *declarativa* y no *constitutiva*, la obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible y no con la liquidación del tributo;

vi. los intereses moratorios regulados en el entonces Código Orgánico Tributario de 1982 son *ex lege*, se producen de *pleno derecho* y *automáticamente* una vez dada la situación de hecho requerida por la norma (el vencimiento del plazo para cumplir la obligación), sin necesitarse de situación adicional por parte de la Administración para su causación.[370]

Anterior al caso *César Montes Sucesores, C.A.*, tuvo lugar el caso *Madosa* decidido por la Sala Especial Tributaria de la Sala Político Administrativo de la otrora Corte Suprema de Justicia, la cual es de capital importancia porque es el criterio que, incluso, fue reconocido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el caso *Telcel, C.A.* vs. *Conatel*.[371]

370 *Ibid.* p. 115 - 116

371 Sentencia N° 1490/2007 del 13 de julio de 2007, SC/TSJ.

Los postulados esenciales de la sentencia *MADOSA*, los sintetiza el propio fallo de la siguiente manera:

> *"Así, al no existir un crédito representado en, una cantidad líquida y exigible, de plazo vencido, no puede pretenderse cobrar al obligado los intereses moratorios, por cuando no se encuentra dado el supuestos legal para su procedencia. Resulta, pues: evidentemente que la causación de Intereses Moratorios está en la falta de pago de los tributos exigidos por la ley, dentro de un plazo establecido. Por consiguiente, debe:*
>
> 1) *Tratarse de un crédito tributario líquido, es decir cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido al efecto.*
> 2) *Fijarse un plazo para su pago, indicando de manera cierta en ese instrumento de pago.*
> 3) *Haberse notificado legalmente al sujeto pasivo de esa obligación, de manera que éste pueda conocer el monto y la fecha de vencimiento de esa obligación a su cargo.*
> 4) *Ser exigible el cumplimiento de esa obligación: obligación, es decir aquel plazo que le fue previamente concedido debe encontrarse vencido, bien porque transcurrió íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por el ejercicio del algún recurso o petición; o bien, porque de haberse impugnado legalmente, ésta acción hubiese sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado. (El destacado y subrayado es de la Sala) De manera que, como bien señala la recurrida, los intereses moratorios se causan sobre créditos ciertos, líquidos y exigibles, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por cuanto la Administración Tributaria procedió a calcular los Intereses Moratorios que pretendió cobrar a la contribuyente sobre crédito líquido, no exigible para el momento en que calcula dichos intereses moratorios y no se encontraba vencido el plazo para la cancelación de los impuestos y multas determinadas ya que éstos créditos fueron liquidados conjuntamente con los intereses moratorios. Así se declara"*

Cuando median todas estas condiciones es que puede decirse que se causan los intereses moratorios,[372] posición ésta que fue adoptada también en sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 1490/2007 del 13 de julio de 2007, caso: *TELCEL, C.A.* vs. *CONATEL*.

En esta última decisión, se reitera el criterio según el cual, "(...) una vez que hay *certitud* sobre la existencia de la obligación tributaria, así como sobre su cuantificación a través de la liquidación, la misma se hace exigible. Se circunscribe el concepto de exigibilidad de la obligación a la *firmeza* del acto administrativo de determinación tributaria, dejando de lado el solo *vencimiento* del plazo legal para cumplir la deuda. Dicho de otra forma, se excluye totalmente el criterio de la causación *automática* de la mora por el vencimiento del plazo legal, sentado en el caso CESAR MONTES SUCESORES, C.A. y reiterado en los casos Lerma, C.A., Sudamtex de Venezuela, S.A.CA., y Applica de Venezuela, C.A."[373]

El criterio ratificado por la sentencia *TELCEL, C.A.* vs. *CONATEL*, ha sido adoptado por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en las sentencias de los casos: i) Inmobiliaria Caprichoso, C.A.;[374] ii) Pfizer Venezuela, S.A.;[375] iii) Publicidad Vepaco, C.A.;[376] iv) C.A. Electricidad de Valencia;[377] v) 2E Ingeniería, C.A.;[378] vi) AW Nazca S&S Advertising, C.A.;[379] vii) Sucesión

372 Este criterio según nos cita FRAGA PITTALUGA, tiene su origen en la sentencia de la CSJ/SPA del 17 de mayo de 1983 caso: SHELL DE VENEZUELA.

373 *Ibid.* p. 141

374 SPA/TSJ. Sentencia N° 01590/2007 del 26 de septiembre de 2007.

375 SPA/TSJ. Sentencia N° 00557/2008 del 7 de mayo de 2008. Fallo que además hace una precisión importante para el caso en estudio y fue que expresamente comprendió dentro de la aplicación, la corrección monetaria por causación de intereses moratorios, a las obligaciones tributarias nacidas bajo el imperio del Código Orgánico Tributario de 2001.

376 SPA/TSJ. Sentencia N° 00915/2008 del 26 de agosto de 2008. Fallo en el cual también precisa la aplicación del criterio de exigibilidad de la obligación tributaria para el Código Orgánico Tributario de 2001.

377 SPA/TSJ. Sentencia N° 00181/2008 del 21 de octubre de 2008.

378 SPA/TSJ. Sentencia N° 0128/2008 del 8 de octubre de 2008.

379 SPA/TSJ. Sentencia N° 01467/2008 del 19 de noviembre 2008.

María Eustaquia Niño Barrientos;[380] viii) Hidrolara, C.A.;[381] ix) Transporte Rufino, S.A.[382] y x) Evi de Venezuela, S.A.[383]

12.4. Intereses Moratorios a favor del Administrado

El artículo 67 del COT establece:

"En los casos de deudas del Fisco resultantes del pago indebido o de recuperación de tributos, accesorios y sanciones, los intereses moratorios se calcularán a la tasa activa bancaria, incrementada en 1.2 veces, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.
A los efectos indicados, la tasa activa bancaria será la señalada en el artículo 66 de este Código.
En tal caso, los intereses se causarán de pleno derecho a partir de los sesenta (60) días de la reclamación del contribuyente, o, en su caso, de la notificación de la demanda, hasta la devolución definitiva de lo pagado.
Parágrafo Único: En los casos en que el contribuyente o responsable hubieren pagado deudas tributarias en virtud de la no suspensión de los efectos del acto recurrido, y con posterioridad el Fisco hubiere resultado perdidoso en vía judicial, los intereses moratorios a los que se refiere este artículo se calcularán desde la fecha en que el pago se produjo hasta su devolución definitiva."

Según ha sostenido el profesor FRAGA PITTALUGA, en materia de intereses moratorios causados y debidos por la Administración Tributaria a favor del administrado con ocasión del pago indebido o de la recuperación de tributos, puede destacarse que: *"El régimen es similar al previsto para el caso inverso que hemos venido analizando hasta ahora en cuanto al período que abarcan los intereses,*

[380] SPA/TSJ. Sentencia N° 01480/2008 del 19 de noviembre de 2008.
[381] SPA/TSJ. Sentencia N° 01503/2008 del 26 de noviembre de 2008.
[382] SPA/TSJ. Sentencia N° 01548/2008 del 3 de diciembre de 2008.
[383] SPA/TSJ. Sentencia N° 01539/2008 del 3 diciembre de 2008.

así como en cuanto a la tasa aplicable; pero hay dos importantes variaciones. La primer en cuanto a la base de cálculo de los intereses, que comprende no sólo la obligación tributaria propiamente dicha, sino también a las deudas que derivan del pago indebido de multas o de los propios intereses de mora, así como el supuesto particular de la devolución de tributos, en los casos autorizados por la ley. (...) La segunda variación tiene que ver con el requisito de la interpelación del deudor. Aunque la norma es clara al señalar que los intereses de (sic) causan de pleno derecho, en este caso particular es necesaria la interpelación del deudor."[384]

Al respecto ha señalado ROMERO-MUCI,[385] que este trato diferencial a favor de la Administración Tributaria no tiene justificación alguna y es discriminatorio, constituyendo un privilegio indebido al favor del Fisco y una desventaja para el ciudadano contribuyente. En efecto, en su opinión: *"La equidad y la igualdad posicional entre las partes de la relación tributaria, exigen un trato paritario en el que la mora automática también se extienda a los supuestos de devolución de tributos ingresados al pago indebido de tributos y sus accesorios desde la fecha del nacimiento del derecho a la devolución del tributo legalmente ingresado o desde la fecha del pago indebido del tributo o sus accesorios".*

No obstante lo anterior, en nuestro criterio, la determinación de la pertinencia o no de la interpelación del contribuyente, tienen relación con la fijación del tipo de responsabilidad del Estado frente al contribuyente, pues si la misma es objetiva como se ha dicho en la doctrina, en este caso los intereses moratorios operan de pleno derecho sin necesidad de interpelación. Más allá de las razones esgrimidas en favor del trato paritario que propugne la mora automática del Estado frente al contribuyente, creemos que un supuesto de mora automática residiría en la responsabilidad objetiva del Estado frente al contribuyente.

Sin embargo, la interpelación a la Administración Tributaria podría encontrar sentido sobre la base de lo previsto en el artículo

384 *Ibid.* p. 84

385 Citado por FRAGA PITTALUGA. Ibid. p. 84

140 de la Constitución.[386] En tal sentido, de asumirse esa premisa, para que pueda entenderse que la Administración Tributaria tiene el deber de reparar, el o los daños antijurídicos que sufra el patrimonio de los administrados, es imprescindible que tal daño pueda atribuírsele a las actuaciones formales o materiales u omisiones imputables a la Administración Tributaria.

13. De los Privilegios y las Garantías

13.1. Los privilegios

El privilegio se conoce en términos generales como el derecho que concede la ley a un acreedor, para que se le pague la obligación con preferencia a otros acreedores, en consideración de la causa o naturaleza de su crédito.

En el caso de la obligación tributaria, como quiera que la misma goza de una especial naturaleza e importancia para la actividad financiera del Estado, resulta justificado pensar que aquel buscará asegurar su adecuado cumplimiento.

De este modo, el Estado a los fines de garantizar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria, no solo establece disposiciones de orden legal que facilitan la recaudación mediante procedimientos compulsivos o mediante disposiciones de orden administrativo, sino que atribuye al crédito tributario una posición de preeminencia o preferencia en relación a otro tipo de obligaciones.

13.1.1. Naturaleza del privilegio

Mucho se ha discutido en la doctrina sobre la naturaleza del privilegio en materia tributaria;[387] sin embargo, somos del criterio de que el privilegio se encuentra y se justifica en el ámbito

[386] Artículo 140.- El Estado responderá patrimonialmente por los daños que sufran los particulares en cualesquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Pública.

[387] GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Editorial Depalma. 5ta edición. Buenos Aires. 1993. P. 580 - 583.

del derecho público, toda vez que, la facultad para asegurar el crédito tributario es inmanente a la potestad tributaria.

Por otra parte, el privilegio del Fisco tiene alcance general, esto es, no se limita a determinados bienes del patrimonio del contribuyente, sino a sus bienes en general, salvo las excepciones señaladas en esta norma jurídica, como veremos de seguidas.

Finalmente, es importante destacar que los créditos privilegiados no otorgan derechos especiales sobre bienes del deudor, pero le dan al crédito una cualidad que se manifestará en la oportunidad de la distribución del producto de la enajenación de los bienes del deudor.

13.1.2. Orden legal de excepciones al privilegio:

Por mandato legal, los créditos tributarios se encuentran privilegiados y sus excepciones se encuentran establecidas expresamente en el artículo 68 del COT, el cual establece lo siguiente:

> *"Los créditos por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del contribuyente o responsable, y tendrán prelación sobre los demás créditos con excepción de:*
> *1. Los garantizados con derecho real, y*
> *2. Las pensiones alimenticias, salarios y demás derechos derivados del trabajo y de seguridad social.*
> *El privilegio es extensivo a los accesorios del crédito tributario y a las sanciones de carácter pecuniario".*

De este modo, la disposición jurídica contenida en el artículo 68 del COT, consagra el privilegio a favor del Fisco destinado a asegurar la recaudación del crédito tributario.

13.1.3. Orden de concurrencia de acreedores privilegiados

Sobre este particular, el artículo 69 del COT establece:

> *"Los créditos fiscales de varios sujetos activos contra un mismo deudor, concurrirán a prorrata en el privilegio en proporción a sus respectivos montos".*

Es importante señalar que el artículo 69 del COT, recoge el principio general sobre la concurrencia de derechos de créditos privilegiados, establecido en el artículo 1.868 del Código Civil, conforme al cual, *"Los créditos privilegiados de un mismo grado concurren entre sí en proporción de su monto"*

Así, en el caso de deudas tributarias que se refieran a distintos tributos con varios sujetos activos (República, Estados, Municipios, entes parafiscales, etc.), se debe considerar que ellos son todos privilegiados, debiendo concurrir al cobro en proporción a sus montos.

13.2. Las Garantías

La Administración Tributaria es un sujeto de derecho privilegiado y una de sus prerrogativas son las garantías que acompañan al crédito tributario y su carácter legal, a diferencia, normalmente, de los acreedores privados.

La medida de estas garantías legales es un ejercicio de equilibrio y prudencia legislativa. De una parte, el crédito tributario merece protección dado su carácter público y en consideración de su finalidad. De otro lado, un exceso de garantías perjudica a otros acreedores y también al tráfico jurídico.

De tal forma que las garantías son derechos reales u obligaciones que tienen por finalidad asegurar la satisfacción de la Administración Tributaria con relación al monto de la obligación tributaria que se protege, así como de sus accesorios (intereses moratorios, multas, recargos, costas procesales, etc.)

Las garantías personales son aquellas que se refieren a una persona (natural o jurídica) que se obliga, de conformidad con las normas legales, a responder con su patrimonio por el cumplimiento de compromisos contraídos por un tercero.

Por su parte, las garantías reales, pueden estar constituidas por derechos reales (como la hipoteca, la prenda), dinero y otros valores depositados provisoriamente, que se ofrecen y consti-

tuyen como tal a la Administración Tributaria, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y sus accesorios.

Es importante señalar que, en todo caso, la ley puede establecer los requisitos que deben reunir tanto las garantías reales como las personales.

Nuestro COT, en sus artículos 70, 71 y 72 del COT, estable respectivamente lo siguiente:

> *"**Artículo 70:** Cuando se celebren convenios particulares para el otorgamiento de prórrogas, fraccionamientos, plazos u otras facilidades de pago, en cualesquiera de los casos señalados por este Código, la Administración Tributaria requerirá al solicitante constituir garantías suficientes, ya sean personales o reales.*
> *La constitución de garantías previstas en este artículo no será requerida cuando a juicio de la Administración Tributaria la situación no lo amerite, y siempre que el monto adeudado no exceda en el caso de personas naturales de cien unidades tributarias (100 U.T.), y en el caso de personas jurídicas de quinientas unidades tributarias (500 U.T.).*
>
> *"**Artículo 71**: La Administración Tributaria podrá solicitar la constitución de garantías suficientes, personales o reales, en los casos en que hubiere riesgos ciertos para el cumplimiento de la obligación tributaria."*
>
> *"**Artículo 72:** Cuando de conformidad con los artículos 70 y 71 de este Código se constituyan fianzas para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, de sus accesorios y multas, éstas deberán otorgarse en documento autenticado, por empresas de seguros o instituciones bancarias establecidas en el país, o por personas de comprobada solvencia económica, y estarán vigentes hasta la extinción total de la deuda u obligación afianzada.*
> *Las fianzas deberán ser otorgadas a satisfacción de la Administración Tributaria y deberán cumplir con los siguientes requisitos mínimos:*

1. Ser solidarias.
2. Hacer renuncia expresa de los beneficios que acuerde la ley a favor del fiador.
A los fines de lo previsto en este artículo, se establecerá como domicilio especial la jurisdicción de la dependencia de la Administración Tributaria donde se consigne la garantía.
Cada fianza será otorgada para garantizar la obligación principal, sus accesorios y multas, así como en los convenios o procedimientos en que ella se requiera.

Tal y como puede apreciarse, las normas *supra* transcritas, no sólo establecen la posibilidad de que la Administración Tributaria exija la constitución de garantías reales o personales para asegurar el cumplimiento de obligaciones tributarias y sus accesorios, sino que también, con el fin de reducir la discrecionalidad administrativa y asegurar la eficacia de las garantías personales, establece los extremos que deben cumplir las fianzas que se constituyan para garantizar el pago de tributos y sus accesorios. En todo caso, la fianza que se constituya para tal fin, tendrá una permanencia igual a la de la obligación tributaria y accesorios pendientes de pago, y la misma se extinguirá una vez que se extinga la obligación tributaria y/o sus accesorios que ella garantiza.

14. La Determinación de la Obligación Tributaria

Serviliano Abache Carvajal*

14.1. Noción

En la doctrina comparada, varias son las nociones apuntadas y conceptos expuestos sobre este procedimiento. Según JARACH *"la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración*

* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica* (máxima calificación), Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente* (máxima calificación), Universidad de Alicante - España. Profesor de la Cátedra *"Imposición Municipal"* en el Curso de

en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva".[388]

Al respecto, VILLEGAS considera que *"es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)".*[389]

Para GIULIANI FONROUGE este procedimiento *"consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso*

Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra *"Tributación Estadal y Municipal"* en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa, Universidad Metropolitana. Profesor de la Cátedra *"Derecho Tributario Internacional"* en los Cursos de Especialización en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria, Universidad Católica del Táchira. Profesor de las Cátedras *"Determinación Tributaria"* y *"Derecho Municipal Tributario"* del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP), Universidad Católica Andrés Bello. Profesor del Curso Intensivo de la Cátedra *"Finanzas Públicas"* de la Escuela de Derecho, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra *"Argumentación Jurídica"* de la Escuela de Derecho, Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de Número, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro y Ex-Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro y Ex-Secretario del Comité de Derecho Penal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro del Consejo Directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Comisión Académica, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la "Reseña de Fiscalidad Sudamericana" de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, dirigida por el Prof. Víctor Uckmar. Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio *Doxa* de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante - España, dirigido por el Prof. Manuel Atienza.

388 JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 402.

389 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002, p. 395.

particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".[390]

Por su parte, en la doctrina patria, la profesora ILSE VAN DER VELDE llegó a expresar que "*debemos aplicar el vocablo determinación para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de ésta*".[391] Y también fue la profesora VAN DER VELDE,[392] una de las voces de la doctrina que se encargó de precisar la diferencia -en

---

390 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, volumen I, Ediciones Depalma, segunda edición, Buenos Aires, 1970, p. 481.

391 VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, p. 6.

392 "En efecto, en algunos casos se utiliza indistintamente la palabra "liquidación", tal como lo hizo nuestro legislador tributario al definir el concepto en los términos siguientes: (...). Aparece así, frente al lector, la expresión "liquidación" como sinónimo de "determinación", sin embargo técnicamente ello no es correcto, por cuanto si vamos a usar el término "liquidación" como sinónimo de "determinación" debemos distinguir entre la acepción de "liquidación" lato sensu y "liquidación" stricto sensu, es decir, la primera corresponde a identificar al acto o conjunto de actos que conducen a precisar la existencia de la obligación tributaria o su inexistencia y la segunda corresponde al aspecto final del procedimiento, identificada con la planilla o instrumento que contiene la cuenta o resultado cuantificado de aquella "operación". De tal manera que, en una clara y acertada utilización de conceptos, debemos aplicar el vocablo *determinación* para identificar a esa operación mediante la cual se busca precisar la existencia, o inexistencia, de la obligación tributaria, en cada caso en particular, con todos los elementos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, a la base imponible, al monto de la deuda tributaria o liberación de ésta, etc.; en tanto debemos limitar el uso de la expresión *liquidación*, al acto último de la "determinación tributaria", como ya antes expresamos, a la cuantificación de la deuda tributaria, o su liberación, como resultado de aquel acto o proceso realizado". (Comillas y cursivas de la autora, y paréntesis nuestros). *Ibid.*, pp. 5 y 6. En esta misma línea, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, pp. 102 y 103.

no pocos casos obviada- entre la determinación y la liquidación tributarias, siendo ésta la fase final de aquélla: la cuantificación de la obligación.

Conjugando los conceptos anteriores, se puede concluir que el procedimiento de determinación consiste en la realización de un acto o discurrir de un conjunto de éstos, por parte de los sujetos de la relación jurídico-tributaria (sujeto pasivo, sujeto activo o ambos de manera conjunta), dirigidos a declarar o constituir (dependiendo de la naturaleza que se le reconozca) la existencia del débito-crédito fiscal a cargo de un sujeto individualizado, por medio de la constatación particular del hecho imponible, y a cuantificar su extensión económica (liquidación).

14.2. Naturaleza Jurídica de la Determinación Tributaria

Se puede decir que, en principio, son dos las teorías desarrolladas por la doctrina sobre la naturaleza jurídica del procedimiento de determinación: (i) la teoría declarativa; y (ii) la teoría constitutiva; las cuales recaen y tienen importantes efectos sobre la existencia y cuantificación de la obligación tributaria.

Según la teoría declarativa "el acto administrativo de determinación contiene la afirmación de haberse producido el hecho imponible que prescribe la norma y, la precisión sobre el monto de la obligación tributaria que se deriva de dicha circunstancia. De este modo, la determinación sólo es capaz de declarar la existencia de la obligación, cuyo nacimiento se produjo al verificarse el hecho imponible".[393]

En efecto, de acuerdo a esta corriente, el acto determinativo solamente declara el nacimiento o existencia la obligación tributaria, que previamente tuvo lugar por el acaecimiento o realización del hecho imponible, regulado en la ley. A otro decir: en primer lugar, se produce la ocurrencia efectiva del hecho

[393] SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fraga Sánchez & Asociados, Colección Estudios N° 3, Caracas, 2005, p. 27.

imponible, naciendo, por esta razón, la obligación tributaria; y en segundo lugar, se efectúa el procedimiento determinativo, el cual, al ser posterior al nacimiento de la obligación tributaria, se limita exclusivamente a declarar su existencia y cuantificación económica.[394]

Esta corriente es la acogida en el ordenamiento jurídico tributario venezolano, tal como se deduce del contenido de distintos enunciados del Código Orgánico Tributario (artículos 13, 36 y 66), que en el Código Orgánico Tributario de 1982 y de sus sucesivas reformas de 1992 y 1994, encontraba expresa regulación en su artículo 111,[395] el cual establecía la naturaleza declarativa de este procedimiento.

Por su parte, la teoría constitutiva predica que "el acto de determinación es el medio capaz de hacer nacer la obligación tributaria en cabeza del contribuyente, en virtud de ello, antes de practicarse ésta sólo puede hablarse de la existencia de una relación jurídica pre-tributaria. Es a partir de la determinación que puede conocerse el monto debido al Fisco y éste resulta habilitado para su cobro porque la deuda se constituye y es exigible".[396]

En otras palabras, se necesita de un acto expreso de la Administración Tributaria, para fijar la existencia (o inexistencia) de la obligación y, de ser el caso, su cuantía, siendo a partir de ese momento -y no antes- cuando se constituye, crea o nace el débito tributario, haciéndose entonces exigible, vinculándose así el origen de la obligación tributaria con la actividad administrativa determinativa. En resumen, la obligación tributaria no nace por el acaecimiento del hecho imponible regulado en la ley, sino

394 Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, "La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia", *Revista de Derecho Tributario*, N° 121, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 110.

395 Artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 1982: "La determinación o liquidación es el acto o conjunto de actos que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia".

396 SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *op. cit.*, p. 26.

hasta tanto se dicte el acto de determinación[397]. Antes de la determinación, sólo tienen lugar actos preparativos o introductorios de la operación determinativa[398].

Finalmente, existe una tercera vertiente o corriente sobre la naturaleza del procedimiento determinativo[399], que, en puridad conceptual, es una variante de la teoría declarativa. De acuerdo a esta posición se mantiene el carácter declarativo del procedimiento de determinación, respetando el momento del nacimiento de la obligación tributaria a partir del acaecimiento del hecho imponible, como obligación *ex lege* que es, pero vinculando su exigibilidad y consecuente pago, a la realización del acto o procedimiento determinativo.[400]

En efecto, esta posición señala que no deben confundirse los caracteres constitutivo y declarativo del procedimiento de

397 Cf. JINESTA LOBO, Ernesto, *Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria*, Ivstitia, año No. 5, No. 58, octubre 1999, consultado en el siguiente sitio web: http://www.ernestojinesta.com/ernesto%20jinesta/curriculum%20y%20art.%20rev/NATURALEZA%20JURIDICA%20DE%20LA%20DETERMINACION%20DE.PDF, 11 de marzo de 2012.

398 Cf. VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *op. cit.*,, pp. 7 y 8.

399 En esa línea de pensamiento, véase, entre otros: Villegas, Héctor B., *op. cit.*, p. 400; Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Fondo de Cultura Económica, México, 1939, pp. 129 y ss.; Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pp. 215 y ss.; Pérez Arraiz, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 40 y ss.; Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario, 2004, pp. 275 y ss.; y Abache Carvajal, Serviliano, *La atipicidad de la "presunción" de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Colección Estudios Jurídicos N° 93, Caracas, 2012, pp. 215 y ss.

400 Esta doctrina ha sido acogida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, a propósito del momento de causación de los intereses moratorios. Al respecto, véase: Fraga Pittaluga, Luis, *Los intereses moratorios en las obligaciones tributarias. Estudio y jurisprudencia*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2008, *in totum*; Abache Carvajal, Serviliano, "Un desafío pasado y presente del Derecho Tributario: la naturaleza de la solución determinativa y la quiebra de la teoría que predica su concepción con fundamento exclusivo en la ley", *Revista*, N° 63, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, pp. 23-58.

determinación, con una condición de exigibilidad y pago, debido a que, si bien no hay duda sobre el nacimiento de la obligación tributaria a partir de la realización del hecho imponible, no es menos cierto que la obligación no puede considerarse exigible ni puede ser pagada -por falta de liquidez- hasta tanto se produzca el acto o procedimiento de determinación; dicho de otra manera, la determinación le otorga liquidez a la obligación y, en consecuencia, la hace exigible[401].

14.3. Tipos de Determinación Tributaria por el sujeto

A este respecto, el Código Orgánico Tributario señala en su artículo 131, que la determinación tributaria podrá realizarse por los sujetos pasivo y activo, de manera autónoma o conjunta, en los términos siguientes: "*Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario./ No obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualesquiera de las siguientes situaciones*: (...)".

Como se observa, la primera parte de la norma hace referencia a la denominada autodeterminación ("... deberán determinar y cumplir por sí mismos..."); la segunda parte regula la determinación mixta ("...o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración

401 Cf. VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *op. cit.*, pp. 9 y 10. La eficacia de la obligación tributaria también ha sido comentada por Oswaldo Anzola, en los términos siguientes: "la obligación tributaria nace al momento de producirse el hecho imponible (Art. 14 del COT), pero no es eficaz hasta tanto no se produzca la determinación, que es el acto formal que hace nacer la acción de cobro para la Administración Tributaria (...)". Anzola, Oswaldo, "La actualización monetaria en materia tributaria", *Revista de Derecho Tributario*, N° 67, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995, p. 23.

Tributaria..."); y, en tercer lugar, el segundo párrafo de la disposición en comentarios establece la determinación oficiosa ("...la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio...").

También se ha considerado que existe un orden de prelación en cuanto a la determinación por el sujeto, de acuerdo a lo plasmado en el referido artículo 131, debiendo realizarse de la siguiente manera: (i) en primer lugar, por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (ii) en segundo lugar, de forma mixta (sujetos pasivo y activo); y (iii) en tercer lugar, por el sujeto activo, esto es, la Administración Tributaria.[402]

14.3.1. Determinación oficiosa o por el sujeto activo

La determinación oficiosa es, en los términos recién apuntados, la realizada exclusivamente por la Administración Tributaria. En efecto, este tipo de determinación "está previsto para aquéllos casos en que ésta (la Administración), haciendo uso de la facultad que le concede la Ley, sustituye o complementa la determinación que debió realizar el contribuyente o responsable (autodeterminación) y que éste no hizo, o la hizo insuficientemente",[403] (paréntesis nuestro) lo cual se materializa a través de los cauces formales previstos en el Código Orgánico Tributario relativos a los procedimientos de fiscalización y verificación,[404] o lo que es lo mismo, tanto fiscalización cuanto verificación tributarias, son modalidades de determinación oficiosa.[405]

A tenor del artículo 130 del Código Orgánico Tributario, la Administración podrá determinar de oficio la obligación tributaria, en los siguientes supuestos: "1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración./

---

402 Cf. Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 35.

403 *Idem.*

404 Sobre los procedimientos de fiscalización y verificación tributaria, véase el "Tema VI-Derecho Tributario Formal" de este Manual.

405 En igual sentido, véase: Ramírez van der Velde, Alejandro, "Los procedimientos administrativos previstos en el nuevo Código Orgánico Tributario", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 558.

2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud./ 3. Cuando el contribuyente debidamente requerido conforme a la ley no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación./ 4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo./ 5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente./ 6. Cuando así lo establezcan este Código o las leyes tributarias, las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda".

Este tipo de determinación oficiosa, se puede llevar a cabo, como indican los artículos 130 y 131 del Código Orgánico Tributario, a través de los métodos conocidos como "base cierta" y "base presuntiva", los cuales integran la clasificación de la tipología determinativa por el objeto, que se revisarán más adelante.

14.3.2. Autodeterminación o por el sujeto pasivo

Se podría decir que la autodeterminación tributaria es la forma por excelencia, a través de la cual se declara (o constituye, dependiendo de la naturaleza que se le reconozca, en los términos anteriormente precisados) la existencia y cuantía de la obligación fiscal, modalidad ésta que realiza el propio sujeto pasivo, por medio de la declaración[406] -y autoliquidación[407]- de impuestos. Su fundamento suele ubicarse en la incapacidad operativa que

[406] Por declaración de impuestos debe entenderse el "acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación". Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1ª edición, 2ª reimpresión, 1993, p. 435. Sobre la declaración de impuestos, también véase: Sammartino, Salvatore, "La declaración de impuesto", en Amatucci, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, tomo segundo, Temis, Bogotá, 2001, pp. 311-348.

[407] Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVES, María José, *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995, *in totum*.

embarga a la Administración Tributaria para realizar las determinaciones de cada contribuyente.[408]

Ejemplos de esta forma de determinación sobran en el ordenamiento tributario venezolano, a saber: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc., en los cuales el contribuyente autodetermina (declara y liquida) el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria, a través de su declaración de impuestos.

14.3.3. Determinación mixta o por ambos sujetos

En lo corresponde a la determinación mixta, como su denominación apunta, la misma se realiza conjuntamente por los sujetos pasivo y activo de la obligación tributaria, en la cual el primero suministra la información necesaria y pertinente para declarar la existencia (o inexistencia) y cuantía de su eventual obligación al segundo, y éste procede a determinar dicho débito fiscal.

Un ejemplo de esta modalidad determinativa mixta, se presenta en algunas Ordenanzas de Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IAE), como es el caso de la correspondiente al Municipio Chacao, en cuyo artículo 45 se establece que: "Entre el 1° y el 31 de enero de cada año, el contribuyente deberá presentar su declaración definitiva ante la Administración Tributaria, que contenga el monto de los ingresos brutos efectivamente obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior./ Presentada la declaración definitiva, la Administración Tributaria emitirá el documento en que conste el monto del impuesto del ejercicio fiscal correspondiente". Como se observa, el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar ante la Administración Tributaria su declaración jurada de ingresos, con la cual ésta determinará (declarará la existencia y cuantía) el impuesto a pagar.

14.3.4. Determinación judicial o por el órgano jurisdiccional

Finalmente, la determinación de la obligación tributaria no es exclusiva de los sujetos activo y pasivo de la misma. Ésta también

[408] *Ibid.*, p. 32.

tiene lugar en sede judicial, indistintamente de que el Código Orgánico Tributario nada dice expresamente al respecto, cuyo fundamento en el ordenamiento jurídico venezolano se ubica en las facultades de los jueces de lo contencioso tributario -como especie de los contencioso administrativos-, las cuales no se limitan a la declaratoria de la nulidad del acto sometido al control judicial de legalidad, sino que van más allá, siendo verdaderas potestades de plena jurisdicción,[409] tal como lo ha sentado la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en los términos siguientes:

> *"De lo anterior se deriva que los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, pueden llevar a cabo la determinación de obligaciones tributarias así como de sus correspondientes sanciones; es decir, proceder al cálculo de la deuda tributaria y sus accesorios, pues dicha determinación radica en la facultad de control que la Constitución y la Ley reconocen a la jurisdicción contencioso-administrativa -y a la especial contencioso-tributaria- sobre la actividad de la Administración, más aún cuando el objeto controvertido desde el punto de vista de ingresos del Estado, es la certeza en la determinación de la cuota tributaria en un asunto determinado./ En efecto, el control por parte de los órganos jurisdiccionales integrantes de la jurisdicción contencioso-tributaria, no debe limitarse única y exclusivamente a precisar si la determinación efectuada por la Administración Tributaria fue ajustada a derecho o no, sino que puede llevar a cabo la*

[409] Artículo 259 de la Constitución: "La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa".

restitución de la situación jurídica infringida por la actividad administrativa, pues la determinación no es un acto constitutivo de un derecho, sino un acto declarativo de la existencia o inexistencia de una obligación tributaria; es decir, lo que se busca es la certeza de la cuota tributaria que debe exigirse, la cual no puede ser ajena al control del órgano jurisdiccional competente./ Sobre la base de lo anteriormente expuesto, puede señalarse que la determinación de la obligación tributaria llevada a cabo por el órgano jurisdiccional, procede en aquellos casos en los cuales exista previamente un procedimiento de determinación realizado por la Administración o por el contribuyente y la cual fuere contraria a derecho. Asimismo, es necesario para que proceda la determinación por parte de los órganos jurisdiccionales que existan en autos elementos que permitan al juez precisar la exactitud de la obligación tributaria y sus accesorios./ En consecuencia, la jurisdicción contencioso-tributaria puede no sólo declarar la conformidad a derecho o no de la determinación que se somete a su examen, sino que podrá, tomando en cuenta los elementos de autos, restituir la situación jurídica infringida, llevando a cabo la determinación o los ajustes de la obligación tributaria y de sus accesorios, estableciendo con certeza la cuota tributaria que corresponde pagar a la contribuyente, tal como ocurrió en el presente caso./ Por ello, no encuentra esta Sala justificación alguna que impida a los órganos jurisdiccionales competentes, la facultad de llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria y sus accesorios, más cuando la misma actúa en uso de sus facultades de control de la actividad administrativa, pues de esta manera se le brinda a las partes la efectividad de la tutela judicial solicitada."[410] (Resaltado y subrayado nuestro).

[410] Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 22 de noviembre de 2006, caso *Editorial Diario Los Andes, C. A.*, consultada en *Revista de Derecho Tributario*, Nº 113, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2007, p. 251.

En efecto, y en los términos expuestos en la jurisprudencia citada, cuando la determinación tributaria es realizada por el órgano judicial, entonces -y sólo entonces-[411] el acto determinativo tendrá naturaleza jurisdiccional, pues el mismo es dictado por un tercero independiente de las partes (Administración y contribuyente) del litigio.[412]

14.4. Tipos de determinación tributaria por el objeto

El Código Orgánico Tributario establece en su artículo 131, que la determinación tributaria podrá realizarse sobre base cierta o presunta, expresamente indicando que: "La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:/ 1. Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles./ 2. Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos o circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria".

Aun cuando la citada norma no lo indica expresamente, es necesario entender que existe un orden de prelación en la aplicación por parte de la Administración Tributaria de los "sistemas" sobre bases cierta y presunta,[413] por razón del principio de la

411 Así lo ha sentado la doctrina argentina, la cual en su momento cuestionó y rechazó mayoritariamente la teoría del maestro Dino Jarach, quien le reconoció naturaleza jurisdiccional al acto administrativo de determinación, argumentando la sustanciación de un contradictorio entre Administración y contribuyentes. Al respecto, véase: ZICCARDI, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal" en García Belsunce, Horacio (Dir.), *Tratado de Tributación*, tomo I-Derecho Tributario, vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 226-228.

412 Cf. *Ibid.*, p. 228.

413 Al respecto, véase: RUAN SANTOS, Gabriel, "La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 418.

capacidad contributiva, [414] consagrado en el artículo 316 de la Constitución. [415]

En efecto, la Administración debe realizar, en primer lugar, la determinación sobre base cierta, a los fines de obtener los elementos de los cuales se desprenda de manera directa el nacimiento de la obligación tributaria, por medio de la realización del hecho imponible, y sólo cuando le sea imposible hacerlo de esa manera -y por vía de excepción- tendrá que acudir a la modalidad sobre base presuntiva.[416]

---

414 Al punto que Luis Fraga Pittaluga habla del *derecho del contribuyente a la determinación sobre base cierta*, en los términos siguientes: "Ahora bien, el artículo 119 del COT establece un orden de prelación en la determinación tributaria, colocando en primer lugar la determinación sobre base cierta, es decir, aquella que se hace con apoyo de los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo. Este derecho a la determinación sobre base cierta se conecta con la garantía constitucional de la Capacidad Contributiva y con uno de los principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo, cual es el Principio de Certeza y que, según han establecido la doctrina y la jurisprudencia, obligan a los funcionarios fiscalizadores a agotar todos lo recursos a su alcance para determinar con precisión, sobre datos ciertos y veraces, la renta imponible de los contribuyentes, teniendo siempre presente que su misión es la de fijar en sus justos límites la capacidad contributiva de aquéllos". Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Funeda, Caracas, 1998, pp. 45-46. En igual sentido, véase: Blanco-Uribe, Alberto, "Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización", en *Ensayos de Derecho Administrativo. Libro homenaje a Nectario Andrade Labarca*, volumen I, Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia, Colección Libros Homenaje, Nº 13, Caracas, 2004, p. 144.

415 Artículo 316 de la Constitución: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos".

416 Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, "De la teoría a la práctica..." *cit.*, p. 106. En igual sentido, véase: sentencia Nº 01104/2007 del 27 de junio, del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, caso Etoxyl, C. A., vs. República (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), consultada en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Junio/01104-27607-2007-0195.html, 4 de abril de 2012.

14.4.1. Determinación sobre base cierta

La determinación sobre base cierta o método directo de fijación del hecho imponible y evaluación de la base imponible, se caracteriza porque "en él es necesaria la fijación de todos y cada uno de los elementos de hecho que la ley constituye en presupuesto para su aplicación"[417]. En efecto, y a tenor del artículo 131.1 del Código Orgánico Tributario, la Administración deberá realizar la determinación sobre base cierta "con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles", razón por la cual el ente administrativo tiene la obligación de acreditar la verificación del hecho imponible y la medición de la base imponible tal como éstos son descritos en la norma tributaria de que se trate[418].

Ahora, en cuanto a los elementos que le permitan a la Administración Tributaria conocer directamente la realización de los hechos imponibles, es importante apuntar que los mismos deben ser obtenidos por aquélla del mismo sujeto pasivo investigado o de terceros relacionados con la ocurrencia o verificación del hecho imponible[419], con lo cual resulta claro que lo importante a estos fines es la veracidad de la información y no la fuente subjetiva de la misma (sujeto investigado o tercero) y, con ello, lo cuestionable del numeral 1 del artículo 132 del Código Orgánico Tributario, que habilita a la Administración a aplicar la determinación sobre base cierta, cuando el sujeto pasivo impida el acceso a sus oficinas. Debe recordarse que, como fue anteriormente apuntado, la Administración sólo estará habilitada para acudir al método sobre base presuntiva cuando le sea *imposible* hacerlo vía base cierta, y no cuando simplemente le sea *difícil* hacerlo de tal manera, debido a que se encuentra en juego el superior principio constitucional de la capacidad contributiva.[420]

---

417 ARROYO, Eduardo, "La determinación de oficio", en Altamirano, Alejandro (Coord.), *El procedimiento tributario*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 241.

418 *Ibid.*, p. 242.

419 Cf. VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *op. cit.*, p. 17.

420 En similar sentido, *Ibid.*, p. 18.

14.4.2. Determinación sobre base presuntiva

Por su parte, la determinación sobre base presuntiva o método indiciario o, más propiamente de estimación[421], se caracteriza por "la imposibilidad objetiva por parte de la Administración Tributaria de conocer los elementos necesarios para integrar primero y valorar después el hecho imponible (...)"[422], por lo que, en los términos recién expuestos, sólo le estará dado a la Administración Tributaria acudir a esta forma determinativa cuando no pueda de alguna manera hacerlo por el método sobre base cierta, esto es, cuando le sea *imposible*. No se trata, entonces, de una mera vía alternativa, sino subsidiaria al método directo o sobre base cierta.

Esta forma de determinación por estimación, toma en cuenta indicios o presunciones que están constituidas por "el conjunto de hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuestos materiales del tributo, permiten establecer o presumir, en el caso particular que se analiza, la existencia y cuantía de la obligación tributaria".[423]

En efecto, el artículo 132 del Código Orgánico Tributario establece los supuestos en los cuales la Administración Tributaria

---

421 Al respecto, véase: GARCÍA NOVOA, César, "La estimación indirecta en la Ley General Tributaria Española de 2003", en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber amicorum en homenaje a don Eusebio González Pérez*, tomo II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, pp. 888-915; CÓRDOVA ARCE, Alex, "La determinación del tributo sobre base presunta", en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 1439-1465; Sánchez Pino, Antonio José y Malvárez Pascual, Luis Alberto, *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000, *in totum*; Rancaño Martín, María Asunción, *La estimación indirecta*, Marcial Pons, Madrid, 1997, *in totum*; y Genova Galván, Alberto, *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, 1985, *in totum*.

422 Arroyo, Eduardo, *op. cit.*, p. 242.

423 Van der Velde Hedderich, Ilse, *op. cit.*, p. 18.

está facultada para llevar a cabo la determinación sobre base presuntiva, indicando que: "La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:/ 1. Se opongan u obstaculicen el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones./ 2. Lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido./ 3. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas./ 4. Ocurra alguna de las siguientes irregularidades:/ a. Omisión del registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones./ b. Registro de compras, gastos o servicios que no cuenten con los soportes respectivos./ c. Omisión o alteración en los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo./ d. No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos./ 5. Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonadamente".

14.4.3. Determinación sobre base mixta

Finalmente, el artículo 133 del Código Orgánico Tributario habilita a la Administración, al realizar determinaciones sobre base presuntiva, a utilizar cualquier elemento "que hubiere servido a la determinación sobre base cierta". En efecto, esta posibilidad viene dado por la norma indicada, "al permitir que los elementos para la determinación de base cierta (declaraciones-contabilidad) puedan ser complementarios con estimaciones a partir de indicios y con cualquier otro método que permita establecer por medios presuntivos la existencia y cuantía de la obligación tributaria".[424]

[424] RUAN SANTOS, Gabriel, *op. cit.*, p. 419. En similar sentido, véase: Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 41.

Bibliografía

ABACHE CARVAJAL, Serviliano. *"La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia"*. En: Revista de Derecho Tributario N° 121. Primer Trimestre de 2009. Editorial. Legislación Económica (LEGIS). Caracas. 2009.

_____, "La determinación de la obligación tributaria y su corrección monetaria, en la sentencia N° 1490/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia", *Revista de Derecho Tributario*, N° 121, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

_____, "De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)", *Revista de Derecho Tributario*, N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

, "Un desafío pasado y presente del Derecho Tributario: la naturaleza de la solución determinativa y la quiebra de la teoría que predica su concepción con fundamento exclusivo en la ley", *Revista*, N° 63, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

_____, *La atipicidad de la "presunción" de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Colección Estudios Jurídicos N° 93, Caracas, 2012.

AGUILAR GORRONDONA, J. *Personas*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello. 2009.

ALFONSO BERNAL, Juan I; BETANCOURT BUILES, Luis y GUZMAN CASTAÑEDA, Ramiro. "Cumplimiento de la obligación tributaria" En: "Derecho Tributario". Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2da. Edición. Santa Fé de Bogotá, D.C.- Colombia. 1999.

ALONSO GONZALEZ, L. *Devengo del Tributo y Período Impositivo*. Madrid: Marcial Pons. 1997

ANZOLA, Oswaldo, "La actualización monetaria en materia tributaria", *Revista de Derecho Tributario*, N° 67, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995.

ARAUJO FALCAO, A. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria.* Buenos Aires: Ediciones Depulma. 1961

ARAUJO JUÁREZ, José. "Principios Generales del Derecho Administrativo formal". 2da edición. Editorial Vadell Hermanos. Valencia. Venezuela. 1996.

ARAUJO MEDINA, Federico. "Notas relativas a la prescripción y a la caducidad en la determinación de la obligación tributaria y de las sanciones tributarias contenidas en e vigente Código Orgánico Tributario". En: Revista de la Facultad de Derecho, Nro 47. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. 1993.

ARROYO, Eduardo, "La determinación de oficio", en Altamirano, Alejandro (Coord.), *El procedimiento tributario*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.

ATENCIO VALLADARES, Gilberto. *"Los intereses tributarios en Venezuela"*. En: Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario Nro. 130. 2do Trimestre del 2011. Editorial Legis. Caracas. 2011.

BACALAO, María Gabriela. *"Gravabilidad bajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las transferencias del dominio de bienes muebles usados con el objeto de aumentar el capital social de una compañía sucesora en el giro o actividad de la empresa aportante"*. Premio Marco Ramírez Murzi a la Investigación en Derecho Tributario 2004. Editado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Torino. Caracas. 2005.

BLANCO-URIBE, Alberto, "Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización", en *Ensayos de Derecho Administrativo. Libro homenaje a Nectario Andrade Labarca*, volumen I, Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia, Colección Libros Homenaje, N° 13, Caracas, 2004.

BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo. *Manual de Derecho Tributario*. Caracas, Beatriz Mata Producciones C.A. 2000.

BREWER CARÍAS, Allan. "El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos" 3era edición. Editorial Jurídica Venezolana. Colección de Estudios Jurídicos N° 16. Carcas. 1992.

BUSTOS GISBERT, Antonio. *"Lecciones de Hacienda Publica II. (La Financiación del Sector Público)"* Editorial Colex. Madrid. 1999.

CALVO ORTEGA, Rafael. *"Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)"*. Editorial Cívitas. Madrid. 1997.

CANDAL, M. *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela.* Caracas: Universidad Católica Andrés Bello. 2009

CARDONA. R. *Derecho Tributario.* Bogotá: Editorial Temis. 1990

CARNELUTTI, Francesco. *Teoría General del Derecho,* trad. de OSSET Francisco Javier. En: Revista de Derecho Privado, Madrid. 1955

CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos. *"Repetición y recuperación de Tributos en el Derecho tributario Venezolano"*. Editorial Lizcalibros. Caracas. 2006.

CHALBAUD ZERPA, Reinaldo. "Estado y política". 5ta edición. Editorial Mobil-Libros. Caracas. 1995.

CHECA GONZÁLEZ, C. *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos (Análisis Jurisprudencial).* Valladolid: Editorial Lex Nova. 1999.

CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco Félix. *"La rectificación de las autoliquidaciones tributarias"* En: Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana. Coordinado por Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, César Albiñana Cilveti, Pedro Manuel Herrera Molina. Vol. 2. Editado por el Instituto de Estudios Fiscales. 2008.

COCIVERA, B.: "Elementi di Procedura Esecutiva Fiscale". Dott. Francesco Cacucci. Editore. Bari. 1955.

CORDERO GARCIA, José Antonio. "La Condonación en el Ámbito Tributario". Editorial Marcial Pons. Madrid. 1999.

CÓRDOVA ARCE, Alex, "La determinación del tributo sobre base presunta", en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI,* tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

DE ARAÚJO FALCÂO, A. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria.* Buenos Aires: Depalma. 1964.

DÍAZ SIERO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo y BERGROTH, Leonardo. "Procedimiento Tributario Ley 11.683". Ediciones Macchi. Buenos Aires, Bogotá, Caracas. México D.F.

ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier. Análisis Jurisprudencial sobre las recientes decisiones del Tribunal Supremo de Justicia, en Torino a la prescripción de las obligaciones Tributarias. En: *Temas sobe Derecho Tributario en Venezuela. Homenaje al Dr. Jesús Aranaga.* Editorial Los Ángeles. Maracaibo. Venezuela. 2011.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. PRESUNCIONES LEGALES Y DERECHO TRIBUTARIO. Marcial Pons, Madrid, 1995.

FALCON y TELLA, Ramón. "La prescripción en Materia Tributaria". Fondo Editorial La Ley. Madrid. 1992.

FERMÍN FERNÁNDEZ, J. La materia imponible en el impuesto a las actividades económicas y el principio de capacidad contributiva. *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales.* 2006

FERNÁNDEZ PAVES, María José, *La autoliquidación tributaria,* Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995.

FERRARAS RODRIGUEZ, Tibisay y CÓRDOVA VASQUEZ, Jesús. "La Prescripción de la Obligación Tributaria en el Derecho Venezolano" En: Tributum. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias. Nro. V. Publicación del Centro de Desarrollo Empresarial Loyola. Postgrados en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria de la Universidad Católica del Tachira. San Cristobal. 1998.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *"Curso de derecho financiero español".* 18ª edición. Marcial Pons. Madrid. 1994.

FERREIRO, J. *Curso De Derecho Financiero Español.* Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1996

FONROUGE, G. *Derecho Financiero.* Buenos Aires: Editorial Depalma. 1997.

FRAGA PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria,* Funeda, Caracas, 1998.

FRAGA PITTALUGA, Luis. *"Los Intereses Moratorios en las Obligaciones tributarias. Estudio y Jurisprudencia".* Fundación de Estudios de Derecho Administrativo FUNEDA. Caracas. 2008.

FRAGA PITTALUGA, L., VILORIA MÉNDEZ, M. y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.* Caracas: Fraga Sánchez & Asociados. 2005

GARCÍA DORADO, F. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*. Madrid: Dykinson. 2002

GARCIA NOVOA, César. "Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos". Editorial Marcial Pons. Madrid. 2011.

GARCÍA NOVOA, César, "La estimación indirecta en la Ley General Tributaria Española de 2033", en Cruz de Quiñones, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber amicorum en homenaje a don Eusebio González Pérez*, tomo II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-Universidad del Rosario, Bogotá, 2010.

GARCIA PORRAS, J.M. "Comentarios al art.1.187 del cc" En: Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forale. Tomo XVI, Vol. I. Editorial Edersa. Madrid. 1980.

GENOVA GALVÁN, Alberto, *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, 1985.

GIANNINI, A.D.: "Instituzioni di Diritto Tributrario". Giuffre editore. Milano. 1983.

_____, "Elementi di Diritto Finanziario e di contabilitá dello stato". Giuffre editore. Milano. 1936.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, volumen I, Ediciones Depalma, segunda edición, Buenos Aires, 1970.

GIULIANI, FONROUGE, Carlos M. "Derecho Financiero, Vol. 1. 4ta edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1987.

_____, Derecho Financiero. Volumen I. Editorial Depalma. 5ta edición. Buenos Aires. 1993.

GOLIA AMODIO, Juan Antonio. *La compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias*. En: "Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001". Editorial Livrosca. Caracas. 2002.

GONZÁLEZ, Eusebio. *Los intereses moratorios a favor de la hacienda en el Derecho Español*. En: "Jornadas Internacionales de Cuestiones Actuales de Derecho Tributario". Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA). Caracas. 2007.

GONZÁLEZ MENDEZ, Amelia. Buena Fe y Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 2001.

GUERRA REGUERRA, Manuel. *"Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales"*. Editorial Marcial Pons. Madrid. 1995.

HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario, 2004.

HERNANDEZ, Cesar. "La obligación tributaria". Ediciones SENIAT, Caracas. Venezuela. 1996.

HUNG VALLIANT, F. (2005). *Sociedades*. Valencia, Venezuela: Editorial Vadell Hermanos.

JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot. 1971.

JARACH, D. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1982

JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Editorial Cangallo. Argentina. 1983.

JARACH, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. República Argentina: Editorial Cangallo. 1983.

JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1ª edición, 2ª reimpresión, 1993.

JIMENEZ DE ASÚA, LUÍS. *Tratado de Derecho Penal*. 4 ed. Buenos Aires: Losada, 1997.

JINESTA LOBO, Ernesto, *Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria*, Ivstitia, año No. 5, No. 58, octubre 1999, consultado en http://www.ernestojinesta.com/ernesto%20jinesta/curriculum%20y%20art.%20rev/NATURALEZA%20JURIDICA%20DE%20LA%20DETERMINACION%20DE.PDF

LOPEZ HERRERA, Francisco. "Derecho de Sucesiones". Tomo II. Segunda Edición. Ediciones UCAB. Caracas. 1997.

LOPEZ MARTINEZ, Juan. *"Régimen Jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)"*. Editorial Civitas, Madrid. 1994.

MADURO LUYANDO, E. *Curso de Obligaciones Derecho Civil III.* Caracas: Manuales de Derecho Universidad Católica Andrés Bello. 1993.

MADURO LUYANDO, Eloy. *"Curso de Obligaciones. Derecho Civil III".* Publicaciones UCAB. Editorial Texto. Décima Edición. Caracas. 1999.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Presunciones y Técnicas Presuntivas en el Derecho Tributario. Mc Graw Hill, Madrid, 1996.

MATA SIERRA, María Teresa. "La Condonación de la Deuda Tributaria". Editorial Lex Nova. Valladolid. 2000.

MAZORRA, S. *Los Responsables Tributarios.* Madrid: Marcial Pons. 1994.

MENENDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero Tributario.* Valladolid: Editorial Lex Nova. 2000.

MONTERO TRAIBEL, J. *Análisis del Impuesto al Valor Agregado.* Caracas: Vadell Hermanos. 2000.

MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio. *"La discrecionalidad en el derecho tributario".* Editorial Lex Nova. Valladolid. 1998.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD. Estudio en España y Argentina. Mc Graw Hill, Madrid, 1997.

NEUMARK, Fritz. *"Principios de la Imposición".* Instituto de Estudios Fiscales. 2da Edición. Madrid. 1994.

OCTAVIO, Amalia. "La prescripción en el Código Orgánico Tributario de 2001". En: *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001.* Coordinador: SOL, Jesús. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Livrosca. Caracas. 2002.

OCTAVIO, José Andrés. *"El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967 y el Modelo CIAT de 1997. Recomendaciones del ILADT para su aplicación".* En: XX Jornadas do ILADT - Salvador - Bahía. Tema 2. La Codificación en América Latina. Brasil. Dezembro 2000. Editorial Gráfica Círculo. 2000.

OCTAVIO, J. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario.* Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. 1998.

OVIEDO, José Martín. Las Ficciones en el Derecho Tributario en: Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. Madrid, 1968.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. "La Obligación Tributaria" en: *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*. AVDT. Caracas. 1995.

PAULO DE BARROS CARVALHO. DERECHO TRIBUTARIO. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004.

PÉREZ ARRAIZ, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

PÉREZ ROYO, F.. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Civitas, S.A. 1995.

PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Civitas. 1996.

PLAZAS VEGAS, M. *El I.V.A en Colombia*. Bogotá: Editorial Temis. 1989.

PONT I CLEMENTE, Joan-Fracesc. *"El Pago Fraccionado de los Tributos"*. Instituto de Estudios Fiscales. Editorial Marcial Pons. Ediciones Jurídicas, C.A. Madrid. 1993.

PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Fondo de Cultura Económica, México, 1939.

PULIDO GONZÁLEZ, José Alfredo y LEGUIZAMON CORDERO, Nilda. "Comentarios a la Ley sobre Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales. En: "Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Nro. 95. Segundo trimestre del año 2002. Caracas. 2002

QUERALT, Juan Martín, *et al. Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A. 1996

RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *La estimación indirecta*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

RICCI, Francisco. "Derecho Civil Teórico y Práctico" Tomo XII. De la Prescripción - De la ocupación. Capitulo de la obra de RICCI inserto en: *"Autores Venezolanos. La Prescripción, doctrina, legislación y jurisprudencia"*. Ediciones Fabreton. Caracas. 1982.

RODNER, James-Otis. *"El Dinero, La inflación y las Deudas de Valor"*. Caracas. 1995.

RODRÍGUEZ, Agustín W., GALETTA DE RODRÍGUEZ, Beatriz, *Diccionario Latín Jurídico. Locuciones latinas de aplicación jurídica actual.* Ed. García Alonso, 1° Ed., 1° reimp, Buenos Aries, 2008.

ROJAS, A. *Derecho Hereditario Venezolano.* Caracas: Paredes Editores. 1990.

ROMERO-MUCI, Humberto. *"Mitos y realidades sobre la compensación en el derecho tributario venezolano a la luz de la nueva Constitución de 1999"*. Andersen Legal. Colección Práctica y Pensamiento Jurídico. Editorial Sentido. Caracas. 2000.

_____, *"Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2004.

ROMERO-MUCI, H. (1999). El establecimiento permanente como criterio de vinculación territorial del poder tributario municipal en el impuesto sobre patente de industria y comercio. Revista de Derecho Tributario, 1999.

_____, (Ed.). Jurisprudencia Tributaria Municipal (Vols. I-II). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. 1996.

_____, (Ed.). Jurisprudencia Tributaria Municipal (Vol. V). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. 2005.

ROSSY, H. "Instituciones de Derecho Financiero". Editorial Librería Bosch. Barcelona - España. 1959.

ROZAS VALDEZ, José Andrés. Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1995.

RUAN SANTOS, Gabriel. "Las Garantías Tributarias de Fondo o Principios Substantivos de la Tributación en la Constitución de 1999" En: *Tributación en la Constitución de 1999.* Foro de la Academia Nacional de Ciencia Económicas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Coordinador: Dr. Tomás Enrique Carrillo Batalla. Caracas. 2001.

RUAN SANTOS, Gabriel, "La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

RUAN SANTOS, Gabriel y LUPINI, Luciano. "La compensación tributaria: infracción del artículo 46 del Código Orgánico Tributario" en: II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT. 1.987.

RUSSO, Pascuale. "La Obligación Tributaria". En: *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo II. Dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis. Bogotá-Colombia. 2001.

RUSSO, Pasquale. "La Obligación Tributaria" en: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo II. Editorial Temis. Bogotá. 2001.

SÁINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense.1993.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Servicio Publicaciones Facultad Derecho. 1993.

SÁINZ DE BUJANDA Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10a. ed. Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. 1993.

SAMMARTINO, Salvatore, "La declaración de impuesto", en Amatucci, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, tomo segundo, Temis, Bogotá, 2001.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fraga Sánchez & Asociados, Colección Estudios N° 3, Caracas, 2005.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José y Malvárez Pascual, Luis Alberto, *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000.

SANMIGUEL SANJUAN, Efraín. *"Diccionario de Derecho Tributario"*. Editorial Lizcalibros, C.A. Valencia - Venezuela. 2006.

TARSITANO, A. El principio constitucional de capacidad contributiva. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. 1994.

TOBIA DÍAZ, Rafael Enrique. *"El Principio de Indisponibilidad de la Obligación Tributaria y los Convenios de Asunción de Deudas Tributarias"* Ediciones LIBER. Caracas. 2010.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* 2da. ed. Buenos Aires, Depalma, Marcial Pons y Temis. 1996.

_____, *Instituciones de Derecho Tributario.* Buenos Aires, Depalma. 1992.

VALDÉS COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Editorial Depalma. 1996.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich,* Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *"Extinción de la Obligación Tributaria: Novación y Confusión".* Editorial LexNova. Valladolid. 1998.

VILLEGAS, Héctor B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario"-2. Editorial Depalma. 7ma. Edición. Buenos Aires. 1999.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,* Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002.

_____, El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario,* 1994.

VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1992.

WEFFE HERNANDEZ, Carlos. *"Breves consideraciones respecto de la Ley sobre el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales."* En: "Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Nro. 94. Primer trimestre del año 2002. Caracas. 2002.

_____, "Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela". Editorial LOBE, C.A. Caracas. 2010.

ZICCARDI, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal" en García Belsunce, Horacio (Dir.), *Tratado de Tributación,* tomo I-Derecho Tributario, vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

TEMA V

LOS TRIBUTOS

Ramón Burgos-Irazábal*
Coordinador

SUMARIO

1. Noción General y Naturaleza Jurídica: **a.** Deben ser creados por Ley. b. Consiste en una Prestación Patrimonial, habitualmente pecuniaria. **c.** Creado para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines esenciales del Estado. **d.** Exigidos por un Ente Público. **2.** Clasificación Jurídica de los Tributos. **3.** Impuestos. **3.1.** Concepto y naturaleza jurídica. **3.2.** Clasificación de los impuestos: **a.** Impuestos directos e indirectos, **b.** Impuestos personales y reales, **c.** Impuestos subjetivos y objetivos, **d.** Impuestos periódicos e instantáneos, **e.** Impuestos sobre el consumo, sobre la renta y sobre el patrimonio, **f.** Impuestos progresivos y proporcionales, **g.** Impuestos primordialmente fiscales e impuestos primordialmente no fiscales. **3.3.** Efectos económicos de los impuestos: **a)** Traslación del impuesto. **4.** Las Tasas. **4.1.** Concepto. **4.2.** Características. **4.3.** Diferencias con los precios públicos. **5.** Las Contribuciones Especiales. **5.1.** Concepto. **5.2.** Clasificación de las Contribuciones Especiales: **5.2.1.** Contribución "Por Mejoras", **5.2.2.** Contribuciones Sociales. **5.3.** Diferencias existentes entre las Contribuciones Especiales, los Impuestos y las Tasas.

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (2002). Estudios de Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (2003-2005). Diplomado de Gerencia para Abogados del Centro Internacional de Actualización Profesional de la Universidad Católica Andrés Bello (CIAP-UCAB). Coordinador Académico del Diplomado de formación en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y del Diplomado de Gerencia Tributaria de Empresas ambos del CIAP-UCAB, profesor de los módulos de Parafiscalidad en Venezuela e Impuestos de Emergencia en éste Diplomado.

Noción General, naturaleza jurídica y clasificación jurídica

David Moucharfiech*

1. Noción General y Naturaleza Jurídica

En el ordenamiento jurídico venezolano no se ha desarrollado definición alguna del tributo, sin embargo en la doctrina y la jurisprudencia tanto nacional como internacional podemos encontrar diferentes definiciones.

La definición del tributo parece algo sencillo y básico, pero la misma ha traído muchas controversias no solo en la doctrina sino en la práctica a la hora de determinar si una obligación es o no considerada tributo.

Por lo tanto, dar con una definición de tributo es tarea nada fácil dada la cantidad de criterios existentes en la doctrina y la continua discusión acerca de cuáles son los elementos esenciales de dicha figura jurídica, por lo cual, como metodología a emplear en este tema daremos nuestra definición del tributo y posteriormente explicaremos brevemente los elementos o características esenciales propios que conllevaría a distinguirlo de los demás ingresos públicos.

En tal sentido se entiende por tributo:

> Toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- exigida a través de una ley por el Estado o cualquier ente público autorizado, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines.

* Abogado Egresado de la Universidad Católica Andrés Bello UCAB (2003). Especialista en Derecho tributario Universidad Central de Venezuela (2009). Egresado del Programa Avanzado de Gerencia del Instituto de Estudios Superiores de Administración IESA (2010). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socio del escritorio Jurídico Moucharfiech Abogados, Maracaibo, Edo. Zulia. www.mabogados.com.ve.

De la definición dada anteriormente podemos señalar cuatro elementos esenciales:

a. Deben ser creados por Ley;
b. Consiste en una Prestación Patrimonial, habitualmente pecuniaria;
c. Creados para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado;
d. Exigidos por el Estado o un Ente Público.

a. Deben ser creados por Ley

La primera característica o elemento esencial en la definición del tributo se refiere a la prestación patrimonial la cual debe ser exigida a través de una ley, elemento éste que en la doctrina no tiene discusión- Fonrouge[1], Villegas[2], Plaza Vega[3], Valdés Costa[4], Pérez de Ayala y Eusebio Gonzalez[5], Ferreiro Lapatza[6]-, es decir, la obligación tributaria se rige por el principio de legalidad y lo podemos resumir en el aforismo latino "nullunm tributum sine lege".

En este caso, el principio de legalidad tributaria juega un papel preponderante en los tributos, y una de sus razones fundamentales es que la ley actúa como límite formal al ejercicio de las potestades tributarias del Estado.

---

1 FONROUGE, Giuliani, ASOREY, Navarrine. *Derecho Financiero*. Novena Edición, Buenos Aires, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2004. 250 p.

2 VILLEGAS B, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Quinta Edición, Buenos Aires, Editorial Depalma. 1992. 14 p.

3 PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogota, Editorial TEMIS S.A. 2000, 572 p.

4 VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición, Bogotá. Editorial Temis, S.A. 2001. 79 p.

5 PÉREZ DE AYALA, José.; GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Sexta Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas. 185 p.

6 FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Financiero Español*. Décimo Octava Edición, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. 1996. 167 p.

En nuestro ordenamiento jurídico concretamente en el artículo 317 de la Constitución se estipula que "...No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente..."[7], es decir, se ratifica el papel primordial del principio de legalidad tributaria en la formación de los tributos.

Siendo la ley uno de los elementos esenciales del tributo, se derivan dos consecuencias muy importantes, uno el carácter coactivo del mismo y otro la creación de un vínculo o relación de carácter personal y no patrimonial. Estamos conscientes que existen autores que identifican dichas características (coerción-relación personal) como elementos independientes al carácter legal[8], sin embargo en nuestra opinión son consecuencias directas del carácter legal del tributo.

En relación al elemento coactivo, deviene del carácter de obligación legal, ya que al crearse la obligación por ley se excluye automáticamente la voluntad del contribuyente o del llamado a cumplir dicha obligación.

En la jurisprudencia venezolana se ha señalado como elemento primordial del tributo el carácter coactivo del tributo, el cual surge con independencia de la voluntad del contribuyente pero por mandato de la ley[9]. De esto se deriva que para definir el

---

[7] Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo de 2000.

[8] Diferentes autores han hecho referencia a este elemento como esencial en los tributos. Tal es el caso de Sainz de Bujanda y Dino Jarach. Este último señala que el tributo se diferencia de los otros recursos del Estado por algunos elementos jurídicos: en primer término la coerción de que es fruto y que lo distingue, por ejemplo, de los empréstitos públicos, que, fuera del caso de empréstitos forzosos son voluntarios y de origen contractual.

[9] Disponible en web: www.tsj.gov.ve. Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de julio de 2006, No. 01928 Inversiones Mukaren "...Son coactivos: por que se consideran obligaciones que surgen con independencia de la voluntad del contribuyente, por ministerio de la Ley, cuando se da el supuesto de hecho previsto en ella...."

elemento coercitivo es necesario hacer referencia a la ley, es decir, dicha característica es una consecuencia del carácter legal del tributo.

Con relación al carácter personal del vínculo que varios autores señalan como esencial -Jarach, Valdés Costa-, también consideramos que el mismo es consecuencia del carácter legal, ya que la ley es la que crea dicho carácter personal que no es más que una relación jurídica entre dos sujetos, el Estado o ente público autorizado por éste para su recaudación y la persona llamada a contribuir.

Podemos resumir que el elemento primordial del tributo es la ley, de lo cual se derivan dos consecuencias muy importantes que están presentes en todo tributo, uno el carácter coactivo del mismo y otro la creación de un vínculo o relación de carácter personal y no patrimonial.

b. Consiste en una Prestación Patrimonial, habitualmente pecuniaria

Siguiendo a autores como Villegas, Plaza Vega y Giuliani Fonrouge, entre otros, somos de la posición que la prestación exigida por el Estado es una prestación patrimonial y que comúnmente es dineraria, siendo en consecuencia que el hecho de que una determinada obligación no sea exigible en dinero en nada desvirtúa su carácter o naturaleza tributaria.

Estamos consciente que este es uno de los elementos en lo que hay mayor controversia en la doctrina, ya que existe una posición doctrinaria diferente a la que nosotros hemos acogido, y consiste en afirmar que se está en presencia de un tributo cuando la prestación exigida al contribuyente es una prestación únicamente dineraria.

Entre los autores que apoyan dicha posición doctrinaria tenemos a Valdés Costa[10] quien es enérgico al afirmar que la

[10] VALDÉS COSTA. Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Tercera Edición, Bogotá. Editorial Temis, S.A. 2001. 81 p. Nos indica Valdés que "...En consecuencia, las leyes que excepcionalmente crean obligaciones consistentes en

prestación tributaria debe consistir siempre en una suma de dinero fundamentado en razones generales a favor de la economía monetaria y a favor de la administración financiera, pero reconociendo la existencia de las diferentes posiciones doctrinarias respecto al tema.

Podemos interpretar que dicha posición es apoyada también por otros autores entre los que destacan Ferreiro Lapatza[11], Sainz de Bujanda[12], Dino Jarach[13], entre otros más que podríamos citar.

Ahora bien, y en relación a nuestra posición también existe una corriente liderada por un grupo de autores entre los que destaca Villegas,[14] quien señala que lo importante en la prestación que debe cumplir el contribuyente es que la misma sea pecuniariamente valuable, siendo que el tributo puede pagarse de una forma que no sea dinero, siempre y cuando la legislación así lo establezca.

En esta línea también podemos nombrar a autores como Martin Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo Lopez y Casado Ollero[15],

prestaciones personales o en especie, no integran el derecho tributario, sin perjuicio de que, por vía de analogía se les apliquen algunos de sus principio y normas. Es el caso del Código de Minería uruguayo.

[11] FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Financiero Español.* Décimo Octava Edición, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. 1996. 142 p. Indica este autor que "...los tributos se exigen por el Estado u otro ente público. Son ingresos públicos. Como tales ingresos públicos son (...) ingresos en dinero.

[12] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* Décima Edición, Madrid, Sección de Publicaciones de la facultad de Derecho, 1980, p.172. Este autor señala que El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.

[13] JARACH, Dino. *El Hecho Imponible.* Tercera Edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot. 12 p.

[14] VILLEGAS B, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Quinta Edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992. 14 p.

[15] MARTIN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José; CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* Vigésima Primera Edición, Tecnos, 2010. 65 p.

Jose Luis Pérez de Ayala y Eusebio Gonzalez,[16] Giuliani Fonrouge[17] y Plaza Vega[18], quienes de alguna forma admiten que la prestación que exige el Estado es una prestación patrimonial que puede o es comúnmente en dinero, por lo tanto en su criterio el elemento pecuniario no es esencial en los tributos.

En vista de lo anterior somos de la opinión que lo importante y esencial en la prestación tributaria es que la misma consista en una obligación patrimonial valorada pecuniariamente. Por ello, en nada afecta a la naturaleza jurídica del tributo, que la legislación determine que ciertas obligaciones tributarias se cumplan a través de medios distintos al dinero.

c. Creado para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines esenciales del Estado

El objeto principal de todo tributo es cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de los fines del Estado, y con lo cual lo recolectado debe destinarse a la satisfacción de las necesidades del colectivo y además cubrir o sostener los gastos públicos.

El Tribunal Supremo de Justicia Venezolano ha señalado este elemento como esencial, al destacar que el mismo se establece "...con el fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes públicos: su finalidad no es otra que el sostenimiento de los gastos públicos...".[19]

---

[16] PÉREZ DE AYALA, José; GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario.* Sexta Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas. 188 p.

[17] FONROUGE, Giuliani; ASOREY, Navarrine. Derecho Financiero. Novena Edición Buenos Aires. Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2004. 250 p. Para G. Fonrouge, y N. Asorey el tributo es comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio.

[18] PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.* Bogota, Editorial TEMIS S.A. 2000, 572 p. Para M. Plazas Vega son tributos las prestaciones pecuniariamente valuables.

[19] Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de julio de 2006, No. 01928 Inversiones Mukaren , consultada en original www.tsj.gov.ve

En otras palabras, la creación del tributo es con el objeto de satisfacer gastos fundamentales del Estado, es decir, aquellos que se utilizan para cubrir las necesidades públicas.

Es importante resaltar que la forma de atender esos gastos esenciales no sólo se origina cuando el tributo se crea con el único objetivo de obtener ingresos -finalidad fiscal- sino también cuando buscan una finalidad extrafiscal. Sin embargo, lo que si debemos dejar claro es que nunca estamos en presencia de un tributo cuando el fin de la obligación es el de aplicar una pena o sanción a quien violó una ley.

Con relación a los fines extrafiscales del tributo, podemos señalar que se refieren a que la obtención de ingresos por parte del tributo no es el fin primordial, es decir, pasa a un segundo plano, incluso puede no existir esa finalidad y esto se hace con el objeto de obtener otro tipo de resultados como puede ser de carácter político, social o económico.

Conviene destacar que incluso cuando el tributo tiene un objeto extrafiscal de igual forma ayuda a cubrir los gastos del Estado ya que está contribuyendo a los fines o componentes de éste.

En este sentido, podemos indicar que independientemente del objeto con el que se haya creado el tributo (finalidad fiscal o extrafiscal), el resultado será el de obtener un recurso para cubrir las necesidades fundamentales del Estado, siendo dicho recurso una prestación patrimonial, es decir, no únicamente una prestación pecuniaria.

Analizado lo anterior, la diferencia entre los tributos y las multas o recargos, se refiere a que estas últimas tienen como fin castigar por medio de una sanción a quien viola una norma jurídica, mientras que el tributo, como ya señalamos, tiene como objeto obtener recursos para satisfacer las necesidades públicas del Estado.

En conclusión podemos señalar que el tributo puede perseguir tanto fines fiscales como fines extrafiscales, dependiendo si busca únicamente proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras o si persigue fines diferentes a la

obtención de ingresos, pero siempre teniendo como fundamento genérico el de ser una contribución de los componentes de la sociedad a los gastos que el Estado necesariamente debe realizar para el normal desarrollo de la vida social, y siendo que dicha finalidad es lo que permite diferenciarlos de los ingresos por sanciones patrimoniales.

d. Exigidos por un Ente Público

Sobre éste elemento tenemos autores como Jarach y Blumenstein, Sainz De Bujanda que coinciden en afirmar que el tributo es exigido por cualquier entidad pública o ente público, o como lo señala Plaza Vega[20], son exigidas por el Estado o una Comunidad Supranacional.

El Tribunal Supremo de Justicia venezolano ha señalado que los tributos "...1.- Son debidos a un ente público: por cuanto es el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria, y en definitiva es el órgano titular del crédito...".[21]

Con referencia a lo anterior, debemos señalar que para nosotros la característica esencial, se refiere a que el tributo debe ser exigido por un ente público y no debido a un ente público. Sin embargo en la mayoría de los casos dichos tributos van dirigidos al ente público que los exige, pero esto no es una regla, ya que el destino del tributo lo fija la ley.

Por otra parte, y con relación a la definición de entes públicos, citamos sentencia de la Sala Político Administrativa de fecha 14 de Agosto de 2007, la cual al estudiar la obligación establecida

[20] PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.* Bogotá, Editorial TEMIS S.A. 2000, 572 p. M. Plazas Vega indica que: Sobre esas bases, puede decirse que "son tributos las prestaciones pecuniariamente valuables que el Estado, o una Comunidad Supranacional, exige, en ejercicio de su poder de imperio y en virtud o a través de una ley, o de una decisión del órgano comunitario competente, para cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines.

[21] Disponible en: www.tsj.gov.ve. Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de julio de 2006, No. 01928 Inversiones Mukaren.

en el artículo 62 de la Ley Sobre Derecho de Autor, definió las características del tributo, entre la que se destaca:

> "...De acuerdo a lo anterior, considera esta Sala que dicha tarifa no puede encuadrarse dentro de ninguna de las figuras tributarias antes enunciadas dada la ausencia de elementos objetivos, subjetivos, temporales, espaciales y cuantitativos, de la obligación tributaria, al haber sido delegada su fijación y no encontrarse prevista en la Ley, tal como lo impone el principio de legalidad tributaria desarrollado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Asimismo, no constituye un mecanismo tendente a la obtención de ingresos para la satisfacción de necesidades públicas y, por último, el sujeto activo del referido cobro lo constituye un ente de derecho privado, por lo que no es exigida por el Estado en ninguna de sus diversas manifestaciones del Poder Público (Poder Nacional, Poder Estadal y Poder Municipal y su entes y órganos desconcentrados o descentralizados funcionalmente con forma jurídica de derecho público y no de derecho privado)..."[22] (Subrayado Nuestro)

De la referida sentencia podemos inferir que un ente público se refiere al Estado en cualesquiera de sus diversas manifestaciones: Poder Nacional, Estadal o Municipal y su entes y órganos desconcentrados o descentralizados funcionalmente con forma jurídica de derecho público.

A pesar de lo anterior reconocemos que existen autores como Valdés Costa quienes consideran que las obligaciones que son establecidas a favor de personas de derecho público no estatales no se consideran tributos.[23]

---

[22] Disponible en: www.tsj.gov.ve. Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 14 de Agosto de 2007, No. 01509, Circuito Radio Venezuela vs. SACVEN.

[23] VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición, Bogotá. Editorial Temis, S.A. 2001. 83 p. R. Valdés Costa nos indica "...Estos tributos se diferencian netamente de las prestaciones tan similares establecidas a favor de las llamadas personas de derecho público no estatales (artículo 1

Es este sentido discrepamos nuevamente del profesor Valdés Costa, y somos del la posición de considerar que el tributo puede ser exigido por cualquier ente público incluso por personas de derecho público no estatales si así lo estableciera la ley.

En nuestro ordenamiento jurídico podemos señalar diferentes obligaciones que son exigidas por personas de derecho público no estatales y las mismas han sido considerada tributos sin discusión alguna, podemos dar como ejemplo el tributo que exige el Instituto Nacional de Cooperación Educativa Socialista (INCES), el tributo previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI), entre otros.

2. Clasificación Jurídica de los Tributos

A pesar de la alta cantidad de clasificaciones existente en la doctrina, la clasificación que vamos a adoptar a los fines de este trabajo es la más aceptada, y es prácticamente unánime en, España y América Latina, la cual se refiere a la clasificación tripartita del tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

No podemos dejar de señalar que en la doctrina se han propuesto diferentes clasificaciones como lo son aquella que divide a los tributos en vinculados y no vinculados; así como la propuesta de instituir los monopolios fiscales en categorías independientes, incluso sabemos que existen posiciones que consideran a las contribuciones parafiscales como una figura distinta a las contribuciones especiales y que rompen con dicha división tripartita.

Sin embargo somos de la opinión que la clasificación de los tributos debe ser en impuestos, tasas y contribuciones porque participa de la opinión mayoritaria de la doctrina según la cual cada una de esas tres especies tiene peculiaridades y características propias que permiten diferenciarlas entre sí.

Modelo). Estas son también obligaciones pecuniarias creadas por ley, pero no tributos porque los sujetos activos no integran la estructura estatal... Pero en virtud de su similitud, los mencionados textos disponen que en principio le son aplicables las normas del Código, salvo disposición expresa en contrario..."

Así mismo en nuestro país, la Constitución de la Republica[24], y el Código Orgánico Tributario[25], acogen dicha división tripartita.

> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
> Artículo 133: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.
>
> Código Orgánico Tributario
> Artículo 12: Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1.

No obstante lo dispuesto por la legislación, la jurisprudencia ha reconocido dicha división o clasificación tripartita del tributo:

> "...Asimismo, la doctrina ha clasificado a los tributos en tres (3) grupos, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Entendiendo por impuesto, aquel ingreso exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o supuestos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (obligado por Ley al pago del tributo), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta, y cuya característica primordial que lo diferencia de las otras especies de tributos, es que la materia gravada resulta independiente de toda actividad del Estado respecto del contribuyente, es decir, se adeuda por el simple acaecimiento del presupuesto de hecho previsto en la norma, indistintamente del destino concreto que la ley le haya asignado...."

Dicha división tripartita también tiene acogida como ya señalamos en ordenamientos jurídicos extranjero, tal como lo es el caso de España, que así lo dispone tanto en su Constitución, como en la Ley General Tributaria.

[24] Venezuela. Constitución de la República bolivariana de Venezuela, publicado en fecha 30 de Diciembre de 2009, en la Gaceta Oficial No. 36.860.

[25] Venezuela. Código Orgánico Tributario, publicado en fecha 17 de Octubre de 2001, en la Gaceta Oficial No. 37.305.

Por su parte la Constitución Brasilera dispone que el sistema tributario de dicho país está compuesto por impuestos, tasas y contribuciones. Siguiendo esta misma línea en Uruguay, según Valdés Costa, la Constitución implícitamente reconoce solo esas tres categorías tributarias.[26] También es importante destacar que esta división tripartita fue la fijada en el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Por lo tanto, los tributos independientemente de cuál fuese su denominación deben estar subsumidas en una de las tres categorías ya señaladas, lo cual busca terminar con la utilización de términos como cánones, derechos, etc., que conllevan a problemas acerca de la aplicación del régimen tributario.

Además esta clasificación busca solucionar no solo un problema de sistematización, sino que dependiendo del tributo que estemos estudiando, se producirán diferentes efectos jurídicos importantes, y podrá variar la actuación o conducta de los entes públicos y particulares.

Los Impuestos

Gilberto Atencio Valladares*

3. Impuestos

3.1. Concepto y naturaleza jurídica.

Los tributos más comunes y que representan la mayor cantidad de ingresos para las finanzas del Estado son los

[26] VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición, Bogotá. Editorial Temis, S.A. 2001. 97 p.

* Abogado - *Summa Cum Laude*. Universidad del Zulia. Licenciado en Derecho, Ministerio de Educación y Ciencia (España). Candidato a Doctor en Derecho. Universidad de Salamanca. Experto en Fiscalidad Internacional e investigador visitante en la Universidad de Santiago de Compostela. Profesor de la Universidad Rafael Urdaneta. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Asociación Española de Derecho Financiero y de la *International Fiscal Association*.

impuestos[27]. Se tratan de los tributos típicos[28] y dada su importancia, han merecido toda la atención por parte de la doctrina.

Desde el punto de vista conceptual, existen diferentes definiciones de impuestos. Intentamos recopilar algunas de estas definiciones. Tal como señala GIANNINI[29], «el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la Ley, con el fin de conseguir un ingreso». Por su parte, BERLIRI[30] define los impuestos como «la obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por una ley o por un acto expresamente autorizado por ésta, a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un efecto timbrado y no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo que la propia sanción no consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria».

En la doctrina española, FERREIRO LAPATZA[31] menciona un concepto negativo de impuestos, al señalar que son impuestos todo lo que no sean tasas, ni contribuciones especiales. También, GONZÁLEZ GARCÍA y GONZÁLEZ, definen los impuestos como «una prestación coactiva generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», definición ésta que consideramos vital y que recoge todos los elementos y características de los impuestos.

---

[27] Por ello, se señala que puede hablarse de una «Hacienda impositiva». *Vid.* GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo,* Lima, Tax editor, 2010, 288 p.

[28] *Vid.* VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario,* 2ª Ed., Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, S.A., 1996, 104 p.

[29] *Vid.* GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario,* (traducida por SAINZ DE BUJANDA, Fernando), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, 46 p.

[30] *Vid.* BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario,* (traducido por VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, v. 1, 312 p.

[31] *Vid.* FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español,* 25ª Ed., Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2006, 341 p.

De igual forma, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[32] ha señalado que «la doctrina más calificada en la materia, define a los "impuestos" -en términos generales- como aquella prestación exigida por el Estado (en las distintas expresiones del Poder Público) que se caracteriza por tener como hecho generador de la obligación tributaria un hecho de la vida común tomado como índice de capacidad contributiva, destinado a costear los servicios generales de la administración, sin que el Estado otorgue una contraprestación individualizada al obligado por el referido pago». Igualmente, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[33], define el impuesto como «aquel ingreso exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o supuestos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (obligado por Ley al pago del tributo), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta, y cuya característica primordial que lo diferencia de las otras especies de tributos, es que la materia gravada resulta independiente de toda actividad del Estado respecto del contribuyente, es decir, se adeuda por el simple acaecimiento del presupuesto de hecho previsto en la norma, indistintamente del destino concreto que la ley le haya asignado».

A nivel de Derecho Comparado, nos parece ilustrativo citar la definición de la Ley 58/2003, General Tributaria española[34], según la cual impuestos «son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

---

[32] *Vid.* Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano número 1397, de fecha 21 de noviembre de 2.000, Expediente 1557.

[33] *Vid.* Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia número 01928, de fecha 27 de julio de 2.006, Expediente 2006-0823.

[34] *Vid.* España. *Ley General Tributaria.* 58/2003. 17 de diciembre de 2.003. Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 302.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 15 define el impuesto como aquel «tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente»[35].

Por tanto, consideramos que el impuesto es una prestación coactiva generalmente pecuniaria, establecida en una ley, que tienen los contribuyentes en relación a los sujetos activos de los tributos, por la realización de un hecho imponible, sustentándose en el principio de capacidad económica, en donde no existe una actividad administrativa de carácter inmediata por parte del Estado y cuya finalidad primordial es cubrir los gastos públicos.

En la definición de impuesto resaltan las siguientes notas: (i) se trata de una obligación legal de carácter coactivo; (ii) esta obligación es generalmente pecuniaria; (iii) se basa principalmente en el principio de capacidad económica por la realización del hecho imponible; (iv) no existe una actividad administrativa a favor del contribuyente por el cumplimiento de la obligación impositiva, es decir, no hay una contraprestación de carácter inmediato del sujeto activo del tributo hacia el contribuyente; (v) la finalidad predominante o primordial se encuentra en la cobertura de los gastos públicos.

En relación a la naturaleza jurídica de los impuestos, ha existido una evolución importante. Podemos decir, que los impuestos se ubican dentro de la clasificación de los tributos, como los principales ingresos. El fundamento jurídico de los impuestos se encuentra en la «sujeción a la potestad tributaria del Estado»[36]. Tal como refiere VILLEGAS[37], el impuesto es una institución de Derecho público y no se trata de un contrato bilateral entre Estado y contribuyentes, sino que se exige de forma unilateral y coactiva por parte del Estado en el ejercicio de su poder de

[35] *Vid.* VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho...*, ob. cit., 107 p.

[36] *Vid.* GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho...*, ob. cit., 46 p.

[37] *Vid.* VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9ª Ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 2000, 159 p.

imperio, además que el impuesto se exige en un sistema social que debe estar sustentado en la propiedad privada, para poder sufragar los gastos públicos que requiere el Estado y satisfacer las necesidades públicas.

3.2. Clasificación de los impuestos.

Existen diferentes clasificaciones de los impuestos[38]. Nosotros vamos a limitarnos a las siguientes clasificaciones:

[38] Seguimos en la presente obra, la clasificación de los impuestos dada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, que los divide en personales y reales, objetivos y subjetivos, periódicos e instantáneos y directos e indirectos. *Vid.* Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano número 1397, de fecha 21 de noviembre de 2.000, Expediente 1557. Agregamos tres clasificaciones, representadas por los impuestos a la renta, consumo y capital; impuestos primordialmente fiscales y primordialmente no fiscales e impuestos progresivos y proporcionales. En doctrina, existen innumerables clasificaciones. Al respecto, podemos observar las siguientes: DE JUANO, clasifica los impuestos de la siguiente manera: a) Ordinarios y extraordinarios; b) Definitivos y transitorios; c) Contribuciones y gabelas; d) Directos e indirectos; e) Reales y personales; f) De contingente y de cuota; g) General y especial. *Vid.* DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario,* 2ª Ed., Rosario, Ediciones Molachino, 1971, t.II, 56-63 p. En este mismo sentido, PLAZAS VEGA, señala las siguientes clasificaciones de impuestos: a) Directos e indirectos; b) Reales y personales; c) Clasificación de los impuestos desde el punto de vista de la forma de determinación del importe tributario y en consideración al principio fundamental de la capacidad contributiva; d) Imposición sobre la renta, imposición sobre el gasto e imposición sobre el consumo; e) Generales y especiales; f) Ordinarios y extraordinarios; g) Nacionales, departamentales y municipales; h) Clasificación de los impuestos por razón de su neutralidad; i) Internos y externos. *Vid.* PLAZAS VEGA, Mauricio. *El liberalismo y la teoría de los tributos,* Bogotá, Temis, 1995, 346-430 p. Otra clasificación que señala la doctrina es la siguiente: a) La que atendiendo a la naturaleza del ente impositor divide los impuestos en federales o nacionales, estatales o regionales; b) La que en función de la riqueza gravada y subsiguientes técnicas recaudatorias utilizables, diferenciaba entre impuestos sobre la propiedad, sobre los rendimientos, sobre el tráfico y sobre el consumo; además de la clasificación de impuestos personales y reales e impuestos directos e indirectos. *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho Tributario I,* Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004, 187 p.

a) Impuestos directos e indirectos.

Una primera clasificación, generalizada en la doctrina, aunque también criticada, divide a los impuestos en directos e indirectos.

SAINZ DE BUJANDA[39], prefiere utilizar la terminología de «métodos impositivos directos» y de «métodos impositivos indirectos», al tratarse de un análisis más jurídico y no de la teoría económica. Los métodos impositivos directos son aquellos en donde «la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal para resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor» y los métodos impositivos indirectos son aquellos en donde la «norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor».

Tal como señala DE JUANO[40], el impuesto directo es el que «se aplica por la simple condición de aparecer una manifestación

---

[39] *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 2ª Ed., Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 1982, 153 p.

[40] Este es el criterio financiero que utiliza la doctrina para distinguir los impuestos directos e indirectos, que consideramos didáctica, pero sujeta también a críticas. También, se han utilizado los siguientes criterios: a) Criterio económico, según el cual el impuesto directo es aquél que no puede trasladarse y el impuesto indirecto, sí puede trasladarse; b) Criterio técnico administrativo, según el cual el impuesto directo es aquél que tributa sobre la base de hechos que pueden registrarse en catastros, libros, registros y el impuesto indirecto es aquél que grava hechos contingentes que no pueden preverse. *Vid.* DE JUANO, Manuel.: *Curso de Finanzas...*, ob. cit., 58 p. Para profundizar en el estudio de los criterios de los impuestos directos e indirectos y sus críticas, *Vid.* PLAZAS VEGA, M.: *El liberalismo...*, ob. cit., 348-354 p. Este autor concluye que «no hay un criterio único que pueda servir de referencia, en todos los casos, para la calificación de un impuesto como directo o indirecto».

inmediata de la riqueza». Mientras que el impuesto indirecto «es el que grava la riqueza no por la mera razón de existir, sino por haberse cumplido alguna de las otras circunstancias que la ley impositiva ha previsto, vale decir, como una manifestación mediata de aquélla, por ejemplo, un consumo, una inversión patrimonial, etc».

De esta forma, los impuestos directos son aquellos que aprecian manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva y gravan la renta cuando se obtiene y el patrimonio. Por el contrario, los impuestos indirectos aprecian manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva y gravan la renta cuando se utiliza o gasta, es decir, el consumo, la circulación y transferencia de la riqueza[41]. Por ejemplo, incluimos dentro de los impuestos directos, al Impuesto sobre la Renta -impuesto directo por antonomasia-, que grava la renta cuando se obtiene, es decir, el hecho imponible de este impuesto está constituido por la obtención de rentas durante un ejercicio fiscal determinado. Por el contrario, el Impuesto al Valor Agregado, constituye un ejemplo típico de impuesto indirecto.

b) Impuestos personales y reales.

La clasificación de los impuestos en personales y reales ha sido también ampliamente discutida en doctrina[42]. Tal como

[41] *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho...*, ob. cit., 153 p; FERREIRO LAPATZA, Juan José.: *Curso de Derecho...*, ob. cit., 340 p.

[42] Esta clasificación, tal como señala GIANNINI, se asemeja a la clasificación de impuestos subjetivos (personales) y objetivos (reales), es decir, son coincidentes. *Vid.* GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho...*, ob. cit., 152 p. Sobre este punto, no hay uniformidad en doctrina. Ahora bien, la jurisprudencia venezolana, establece una distinción entre la clasificación de impuestos personales y reales e impuestos subjetivos y objetivos. *Vid.* Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano número 1397, de fecha 21 de noviembre de 2.000, Expediente 1557. También, la mayor parte de la doctrina española, distingue ambas clasificaciones. *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho...*, ob. cit., 152 p.; FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., 342 p; MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario,*

refiere SAINZ DE BUJANDA[43], el impuesto personal «tiene como fundamento un presupuesto objetivo que no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto». Aquí, el presupuesto objetivo del impuesto se refiere a la persona. Mientras que el impuesto real «es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria», es decir, el presupuesto objetivo del impuesto es independiente de la persona. O bien, como señala ATALIBA[44], en el impuesto personal, el aspecto material del hecho imponible varía según las condiciones del sujeto pasivo y en el impuesto real, es irrelevante la persona del sujeto pasivo.

En este sentido, tal como menciona FERREIRO LAPATZA[45], son impuestos personales los que gravan una manifestación de riqueza que sólo puede establecerse en relación a una determinada persona. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta, que grava la obtención de rentas globales de una persona. Por el contrario, los impuestos reales son aquellos que gravan una manifestación de riqueza, sin ponerla en relación, al menos inmediatamente, con una persona determinada. El ejemplo que menciona la jurisprudencia venezolana[46] es el extinto Impuesto al Débito Bancario.

18ª Ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2007, 87-88 p; CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 7ª Ed., Navarra, Editorial Aranzadi, 2006, S.A., 312 p. Por ello, optamos por colocar ambas clasificaciones separadas, es decir, impuestos personales y reales e impuestos objetivos y subjetivos, a pesar que existe gran parte de la doctrina que asemeja ambas clasificaciones. Debemos mencionar también que existen otros criterios para distinguir entre impuestos personales y reales, por ejemplo, la adecuación del impuesto a la capacidad contributiva. *Vid.* VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho...*, ob. cit., 121 p.

43 *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho...*, ob. cit., 151 p.

44 *Vid.* ATALIBA, Geraldo. *Classificação científica dos tributos. Regime jurídico das espécies tributárias.* En: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário,* Sao Paulo, Editora Revista Dos Tribunais, 1978, 79 p.

45 *Vid.* FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho...*, ob. cit., 342 p.

46 *Vid.* Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano número 1397, de fecha 21 de noviembre de 2.000, Expediente 1557.

c) Impuestos subjetivos y objetivos.

Los impuestos subjetivos son aquellos en donde el elemento subjetivo del hecho imponible, es decir, las circunstancias personales del sujeto pasivo, se toman en consideración para cuantificar el importe de la deuda tributaria. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta, donde se toman en cuenta circunstancias personales del contribuyente. Mientras que los impuestos objetivos son aquellos en donde las circunstancias personales del sujeto pasivo no se toman en consideración para cuantificar el importe de la deuda tributaria[47]. El ejemplo que señala la jurisprudencia venezolana[48] es el Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas.

d) Impuestos periódicos e instantáneos.

Otra clasificación de los impuestos divide a los mismos en periódicos e instantáneos. La doctrina[49] señala que «son periódicos aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo». Un ejemplo de este tipo de impuesto, es el Impuesto sobre Actividades Económicas, Industriales, de Servicios y de Índole Similar. Por otro lado, son impuestos instantáneos, aquellos en donde su «presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo»[50]. Por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.

---

47 *Vid.* MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., 88 p.

48 *Vid.* Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano número 1397, de fecha 21 de noviembre de 2.000, Expediente 1557.

49 *Vid.* FERREIRO LAPATZA, Juan José.: *Curso de Derecho...*, ob. cit., 344 p.

50 *Vid.* MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., 89 p.

e) Impuestos sobre el consumo, sobre la renta y sobre el patrimonio.

También, se clasifican los impuestos según la manifestación de capacidad económica que se grave. De esta forma, siguiendo a SAINZ DE BUJANDA[51], «esta clasificación atiende, en un primer sentido, al objeto del impuesto, que es la realidad que se grava».

Así, tenemos impuestos sobre el consumo o gasto, que son aquellos que gravan el acto de consumo, es decir, el presupuesto de hecho está constituido por el consumo de bienes y servicios o la utilización o circulación de la riqueza. Por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado. También, existen impuestos a la renta, en donde se grava la renta propiamente. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta. Y, por último, tenemos impuestos sobre el patrimonio, que son aquellos que gravan la titularidad de patrimonio por parte de los contribuyentes. Ejemplo típico de este tipo de impuesto -aunque en Venezuela no está implementado- es el Impuesto sobre el Patrimonio.

f) Impuestos progresivos y proporcionales.

Tal como señala VALDÉS COSTA[52], los impuestos progresivos son aquellos en donde «la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta». Mientras que los impuestos proporcionales son los «que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada».

Los impuestos progresivos son aquellos cuya alícuota aumenta en la medida que aumenta el monto gravado. Por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos. Por el contrario, los impuestos proporcionales son aquellos cuya alícuota se mantiene fija, indistintamente el monto gravado. Por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), cuya alícuota, en principio, se mantiene fija, sin importar el monto gravado.

---

[51] *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho...*, ob. cit., 151 p.
[52] *Vid.* VALDÉS COSTA, Ramón.: *Curso de Derecho...*, ob. cit., 124 p.

g) Impuestos primordialmente fiscales e impuestos primordialmente no fiscales.

Esta clasificación ha sido objeto de diferentes denominaciones[53] y se aplica a todas las categorías tributarias. Mencionamos esta clasificación debido a la aparición progresiva en el ordenamiento jurídico venezolano de impuestos y otros tributos con finalidades primordialmente no fiscales. Todo impuesto cumple una función fiscal y también finalidades no fiscales. Esta clasificación parte del supuesto de la función predominante del impuesto, es decir, si los fines son primordialmente fiscales o bien, son fines primordialmente no fiscales.

La Ley General Tributaria española[54], establece que: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Así, los impuestos primordialmente fiscales son aquellos cuya finalidad esencial es recaudatoria para cubrir el gasto público. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. Ahora bien, los impuestos primordialmente no fiscales son aquellos cuya finalidad esencial se encuentra en otros objetivos establecidos en la Constitución Nacional, por ejemplo, fomentar la ciencia, tecnología e innovación.

---

[53] A pesar que ha sido cuestionada esta clasificación, seguimos el criterio y la terminología empleada por LAGO MONTERO, sobre tributos primordialmente fiscales y tributos primordialmente no fiscales, aplicándola nosotros a los impuestos. *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas,* Navarra, Editorial Aranzadi, S.A., 2000, 119 p. Otro sector de la doctrina, distingue entre «impuestos fiscales y extrafiscales», *Vid.* MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero...,* ob. cit., 90 p. También, se utiliza la terminología «impuestos de finalidad predominantemente recaudatoria e impuestos de finalidad predominantemente económica o social». *Vid.* CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho Financiero...,* ob. cit., 313 p.

[54] De conformidad con el artículo 2.1 de esta Ley. *Vid.* España. *Ley General Tributaria.* 58/2003. 17 de diciembre de 2.003. Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 302.

3.3. Efectos económicos de los impuestos.

Nos referimos en primer lugar, a los efectos básicos económicos de los impuestos. Los impuestos poseen efectos en las economías de los países. Constituyen el ingreso público por excelencia de los Estados y con los mismos, pueden lograrse finalidades de cobertura del gasto público, además de otros fines, a los efectos de poder controlar la inflación en los Estados.

En este sentido, una alta presión tributaria en un Estado determinado, puede representar mayores recursos para cubrir el gasto público, pero el efecto puede ser contraproducente, en virtud que si llegan a excederse los límites tributarios, podrían existir cada vez menos contribuyentes, conllevando a unos efectos perjudiciales para la economía. Por ello, siempre los tributos deben implementarse, exigirse y recaudarse, con un respeto íntegro a los principios constitucionales tributarios garantizando la justicia tributaria y sin exigir más y tampoco menos en la recaudación tributaria, debido a que lo contrario, puede causar efectos graves desde el punto de vista económico.

Ahora bien, la doctrina al referirse a los «efectos económicos de los impuestos», alude a que la distribución de los gastos públicos constituye el efecto sustancial de las finanzas, la cual puede ser jurídica o económica. La distribución será jurídica si se realiza mediante leyes y económica, cuando el contribuyente traslada el impuesto, generándose el fenómeno de la redistribución del impuesto[55].

Siguiendo a VILLEGAS[56], el fenómeno de la traslación jurídica forma parte de los llamados «efectos económicos de los

[55] *Vid.* DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, 2ª Ed., Ediciones Molachino, Rosario, 1969, t. 1, 340 p.

[56] Este autor menciona diferentes momentos y combinaciones posibles, para hacer referencia a los efectos económicos de los impuestos y las distintas opciones que pueden optar los contribuyentes. Al respecto, se refiere a la (i) *noticia;* (ii) *percusión,* (iii) *traslación;* (iv) *incidencia;* (v) *difusión.* Para un estudio en profundidad de las diferentes combinaciones posibles y efectos económicos de los impuestos, *Vid.* VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas...*, ob. cit., 164-167 p.

impuestos». En ocasiones, los contribuyentes trasladan los impuestos y ello, puede causar severas consecuencias, debido a la ausencia de capacidad contributiva de algunos contribuyentes y, sin embargo, en algunos impuestos son los que deben cumplir con las obligaciones impositivas. Por ejemplo, el sistema normal del Impuesto al Valor Agregado es que se vaya trasladando hasta el consumidor final, sin tomar en consideración si este consumidor efectivamente tiene capacidad contributiva para soportar el mismo.

a) Traslación del impuesto.

Para poder determinar sobre quien realmente recae el cumplimiento de la obligación impositiva, resulta necesario conocer la institución de la traslación o repercusión de los impuestos. Hay ciertas categorías de impuestos que son susceptibles de ser trasladados. Así, tenemos la figura de la traslación, la cual puede ser jurídica y económica[57].

Se denomina traslación jurídica cuando las mismas normas tributarias, permiten repercutir o trasladar el impuesto a otros contribuyentes, es decir, «se produce cuando la norma tributaria concede la facultad o impone el deber al sujeto pasivo del impuesto de obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligaciones en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público impositor»[58]. Por ejemplo, en la estructura del Impuesto al Valor Agregado, se permite trasladar el impuesto hasta llegar al consumidor final. Se denomina traslación económica, cuando los mismos efectos del mercado permiten que se trasladen en los precios correspondientes de los productos o servicios los impuestos, aunque nada se establezca en las normas tributarias.

[57] Para profundizar sobre los tipos de traslación, especialmente, hacia adelante, hacia atrás y lateralmente u oblicua, *Vid.* DE JUANO, Manuel.: *Curso de Finanzas...*, ob. cit., t. 1, 326 p.

[58] *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, Fernando.: *Lecciones de Derecho...*, ob. cit., 240 p.

Las Tasas

Andrés Luis Halvorssen Villegas*

4. Las Tasas

4.1. Concepto

La tasa es aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en una actuación de la Administración que se refiere o que afecta, directa o indirectamente, al sujeto pasivo. Así, estaremos ante una tasa cuando el Estado pretende satisfacer una necesidad colectiva por medio de una actividad que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, y en base a estas prestaciones hace pagar a estos sujetos un tributo.[59]

En el derecho positivo venezolano no encontramos una definición de tasa en el Código Orgánico Tributario, mas sí en la ley que regula el poder público municipal, como veremos más adelante, quizás como reflejo de la tendencia descrita en el derecho comparado de la preferente utilización de dicho tributo en el ámbito local.[60]

---

* Abogado agregado de la Universidad Católica Andrés Bello 1992, Master en Leyes, Duke University School of Law 1995, CSS, Harvard Extension School 1997, Especialista en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela 2005. Profesor adjunto de Derecho Tributario, Universidad Metropolitana. Socio de la firma Raffalli de Lemos Halvorssen Ortega y Ortiz.

[59] FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Tasas y Precios. Los Precios Públicos: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español, ponencias y comunicaciones españolas.* Caracas: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1991. 15 p.

[60] GONZÁLEZ, Eusebio, *La Tasa Como Especie del Género Tributo: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español, ponencias y comunicaciones españolas.* Caracas: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1991. 12 p.

Según el Proyecto del Código Orgánico Tributario de 1982, que siguió los planteamientos que en tal sentido señaló el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina OEA/ BID de 1969, *"Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho imponible la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado (precio público)"*. No obstante el mérito doctrinal de dicho concepto (que sigue los planteamientos de Ramón Valdés Costa, criticados a su vez por Héctor Villegas, según señala Mauricio Plazas Vega[61], además del rechazo manifestado en la doctrina venezolana, por parte de José Andrés Octavio, a considerar como fundamento de las tasas la prestación potencial de servicios públicos[62]), el legislador venezolano ha optado por no incluir una definición de tasa en el Código Orgánico Tributario, sino más bien referirse a ella como uno de los tributos -junto con los impuestos y las contribuciones- sometidos a su imperio (artículo 122 del Código Orgánico Tributario de 2001).

Donde sí conseguimos una conceptualización de tasa en el derecho positivo venezolano es en Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la cual establece lo siguiente:

> Artículo 163: *"Los Municipios podrán crear tasas con ocasión de la utilización privativa de bienes de su dominio público, así como por servicios públicos o actividades de su competencia, cuando se presente cualquiera de las circunstancias siguientes:*
>
> *1. Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los usuarios.*
>
> *2. Que no puedan realizarse por el sector privado, por requerir intervención o ejercicio de autoridad o por estar reservados legalmente al sector público.*
>
> *La recaudación estimada por concepto de tasas guardará proporción con el costo del servicio o con el valor de la utilización del bien del dominio público objeto del uso privativo."*

[61] PLAZAS VEGA, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II, Segunda Edición, Bogotá, Temis, 2005. 184 p.

[62] OCTAVIO, José Andrés, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1998. 98 p.

La tasa es una categoría tributaria que resulta muchas veces difícil de definir al analizar casos prácticos concretos. Bajo la anterior definición legal, por ejemplo, los peajes constituyen una modalidad de tasa por la utilización de bienes del dominio público.[63] El monto pagadero al Municipio por la obtención de la licencia de actividades económicas sería un ejemplo de una tasa por actividad de su competencia, específicamente en el supuesto en que el sujeto activo tributario pone un límite al ejercicio de una determinada actividad, la cual no puede ejercerse sin que el propio sujeto activo tributario elimine el límite contra el pago de la tasa.[64] Como veremos más adelante, los comúnmente denominados derechos de registro, a saber, los "aranceles" pagaderos por los particulares para los trámites de protocolización de documentos ante las oficinas de Registro Público, son también tasas.

En la jurisprudencia venezolana, es necesario destacar la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 14 de septiembre de 2004, que declaró inconstitucional el artículo 15 del Decreto con Fuerza de Ley de Registro Público y del Notariado publicado en la Gaceta Oficial Nº 5.556 Extraordinario, del 13 de noviembre de 2001, pues en dicha decisión la Sala Constitucional no solo ofrece una definición útil de las tasas, y como veremos más adelante, de su distinción con los precios públicos, sino además por cuanto establece en forma clara y contundente que en Venezuela las tasas, al ser tributos, están sometidas en forma absoluta e inflexible al principio de reserva legal en materia tributaria. En la referida sentencia se señala sobre las tasas lo siguiente: "*Es sabido que nuestra legislación carece de una definición de tasa como figura tributaria, pero la misma ha sido definida pacíficamente por la doctrina e incluso por ordenamientos jurídicos extranjeros como aquel tributo cuyo pago retribuye un servicio individualizado y concreto que recibe un contribuyente o un servicio potencialmente al alcance de ese contribuyente.*"[65]

[63] En ese sentido, PLAZAS VEGA, ob. cit. 181 p.

[64] Así lo señala BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo, *Manual de Derecho Tributario*, Caracas, Beatriz Mata Producciones, 2000. 60 p.

[65] Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia de fecha 14 de septiembre de 2004, expediente 02-1548.

4.2. Características

Mauricio Plazas Vega ha identificado las siguientes características que en opinión de amplios sectores de la doctrina tipifican las tasas como una modalidad del tributo diferente de los impuestos y las contribuciones:

a) Es una obligación ex lege cuyos presupuestos deben estar definidos por la ley.
b) Su pago tiene los alcances de contrapartida por la prestación de un servicio de naturaleza divisible (en esto se diferencia del impuesto, pues la tasa permite dividir o fraccionar el servicio de manera que pueda establecerse e identificarse plenamente a su destinatario).
c) Normalmente su pago se efectúa en dinero.
d) Retribuye servicios inherentes a las funciones del Estado, los cuales revisten tal condición en la medida que no pueden ser concebidos como prestados por los particulares.
e) El destino de la tasa es la financiación del servicio o actividad que la origina.
f) No son voluntarias, visto que por corresponder a servicios cuya utilización es indispensable, son exigibles en forma coactiva por el Estado, con lo cual se reitera su naturaleza tributaria.[66]

4.3. Diferencias con los precios públicos

En términos jurídicos, la diferencia entre tasa y precio público es clara: Una tasa es un tributo, a saber, una obligación ex lege de derecho público. Un precio es una cantidad que ha de pagarse en cumplimiento de una obligación, normalmente de derecho privado, derivada de un contrato.[67]

También se ha señalado que el dato esencial que diferencia a la tasa del precio público es el origen o fuente de la obligación de pago en uno y otro caso: si la fuente es la ley, estaremos ante

[66] PLAZAS VEGA, ob. cit. 198 a 204 pp.
[67] FERREIRO LAPATZA, ob. cit.17 p.

una tasa y si la fuente es el contrato, estaremos ante un precio.[68] Ahora bien, parte de la doctrina ha señalado al respecto que el simple hecho de que la prestación a cargo del particular halle su fuente en la ley no es suficiente para descubrir la existencia de una tasa, pues no toda prestación impuesta tiene naturaleza tributaria por el hecho de hallar su origen en el poder de impero del Estado. Si ese criterio fuera suficiente para identificar cuándo estaríamos frente a tributos, el principio constitucional de reserva de ley perdería su verdadero sentido, pues precisamente por la naturaleza tributaria del importe por pagar, a cargo del contribuyente, es que se hace necesario, como una garantía para descartar el abuso de las autoridades, que sea establecido por el órgano legislativo mediante ley.[69]

En la antes citada sentencia de la Sala Constitucional de fecha 14 de septiembre de 2004, se señala que "*[N]o deja de tener razón el autor citado cuando menciona las dudas que han invadido a la doctrina. De hecho, han sido ingentes los esfuerzos de tributaristas para deslindar dos nociones -tasa y precio público-, con ánimo de excluir a la segunda del principio de la legalidad tributaria y, en consecuencia, de la obligación de que estén previstos en leyes. Tanto tasa como precio público son pagos por servicios, pero la tasa -es al menos el acuerdo doctrinal existente hoy en día- se paga frente a un servicio al que el particular se ve obligado a acudir, mientras que el servicio por el que se paga un precio, el usuario bien pudo escoger otra alternativa de prestación.*"

La Sala Constitucional en el mismo fallo también señaló que los pagos efectuados por los particulares deben ser producto del acto que solo puede ser obtenido del Estado, pues de lo contrario no serían tasas a pesar de que sean importantes para la prestación del servicio.[70]

---

[68] NUÑEZ PÉREZ, Guillermo G., *Algunas Reflexiones en Torno a la Distinción entre las Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español, ponencias y comunicaciones españolas*. Caracas: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1991. 54 y 55 pp.

[69] PLAZAS VEGA, ob.cit., 195 p.

[70] No obstante, y como ejemplo de lo dificultoso que puede resultar la distinción entre tasas y precios públicos, Adriana Vigilanza ha señalado que se

¿Qué implica la diferencia entre tasa y precio público? Fundamentalmente, el régimen legal aplicable: la tasa al ser un tributo está sometida a los principios constitucionales de la tributación, entre los cuales destacan el referido a la capacidad contributiva y el de reserva de ley, así como al imperio del Código Orgánico Tributario. Así, la distinción entre tasa y precio público está relacionada íntimamente con los derechos y garantías fundamentales de los ciudadanos, quienes al estar frente a una tasa, gozan de la protección del régimen constitucional referido a la tributación.

Las Contribuciones Especiales

Rosa O. Caballero P.*

5. Las Contribuciones Especiales

5.1. Concepto.

El término de "contribuciones"[71] es comúnmente utilizado para referir a aquellos tributos u obligaciones a cargo de determinados grupos sociales que serán los beneficiados por servicios

trata de tasas el servicio de fotocopiado prestado por los registros. Como sabemos, obtener copias fotostáticas de documentos no es un servicio que preste en exclusiva el Estado; ahora bien, los particulares no pueden escoger adquirir sus fotocopias en otro recinto distinto a la Oficina de Registro, y que ello obedece a la idea misma de "fe pública" que deben garantizar dichas oficinas —la cual no es obtenible de prestadores de servicios particulares— imposibilitándose el traslado de documentos originales fuera de la referida oficina pública. VIGILANZA GARCÍA, Adriana, *Problemática jurídica en torno a la legislación sobre las tasas registrales y notariales en el Derecho Venezolano, Revista de Derecho Tributario N° 98*, Caracas, Legis, 2003. 78 p.

* Abogada egresada de la Universidad Central de Venezuela (2004). Especialista en Derecho Tributario, Mención Honorífica, egresada de la Universidad Central de Venezuela (2011). Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Actualmente se encuentra en el libre ejercicio de la profesión.

[71] O cualesquiera otras denominaciones equivalentes empleadas por legislaciones foráneas para aludir a ellas.

prestados por el Estado. Esta denominación es igualmente empleada para referir a aquellos tributos que deben ser honrados por determinados sujetos (propietarios de bienes inmuebles), cuando éstos presentan una plusvalía o incremento de su valor, producto de las obras públicas desarrolladas por el Estado u otros organismos públicos, que le reportan un beneficio.

Desde el punto de vista doctrinario, encontramos que, Mauricio Plazas Vega, alude a las contribuciones especiales para identificar, bajo ese género, a las diferentes modalidades de tributos vinculados cuya causación no depende de la solicitud del contribuyente a diferencia de las "tasas", pero cuyo destino es la actividad, obra o gestión originaria de un beneficio para él.[72]

El maestro Dino Jarach indica que las *contribuciones especiales* se reconocen como *aquellos tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales.*[73]

Por su parte, el catedrático Giuliani Fonrouge señala que *este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que pueda derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.*[74]

Autores como Álvaro Arango, logran definir a las contribuciones especiales como *un ingreso público ordinario, de carácter obligatorio y tasado proporcionalmente, que el Estado percibe de un grupo de personas destinado a un fin específico, del cual además del beneficio colectivo resulta una ventaja particular para los contribuyentes.*[75]

---

[72] PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.* Colombia: Editorial Temis, 2000.

[73] JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* 1ª Edición. Buenos Aires: Editorial Cangallo, 1983. 241 p.

[74] GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero.* Buenos Aires: Editorial Depalma, 1993. 1004 p.

[75] ARANGO M., Álvaro, y PLAZAS V., Mauricio A. *Los Tributos.* En: PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho Tributario.* 2ª Edición Actualizada. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 1999. 133 p.

El tratadista Luigi Einaudi, señala que debe entenderse por contribución *la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.*[76]

Para el profesor Villegas *las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.* Este beneficio es el criterio de justicia distributiva asociado con la contribución especial, puesto que supone una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza y, por consiguiente, de capacidad contributiva.[77]

Atendiendo a las definiciones que anteceden, encontramos que la opinión mayoritaria de la doctrina, además de reconocer la autonomía de esta categoría tributaria, alude a las contribuciones especiales para identificar, bajo ese género, a las diferentes modalidades de tributos vinculados cuya causación no depende de la solicitud del contribuyente, pero cuyo destino es la actividad, obra o gestión originaria de un beneficio para él.[78]

Con vista a las diversas definiciones elaboradas por la doctrina tributaria, el MCTAL[79] ha propuesto, mediante su Art. 17, definir a la *contribución especial* como aquél *tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.*

Atendiendo a las definiciones esbozadas por la doctrina tributaria, así como a la propuesta por el MCTAL, encontramos que

---

[76] Citado por ARANGO M., Álvaro en *"Los Tributos"*, op. cit., 148 p.

[77] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* 2ª Edición. Colombia: Editorial Temis, 1996. 105 p.

[78] Plazas Vega presenta esta distinción que, en líneas generales, o aún con ciertas notas distintivas, parece ser la reconocida y aceptada por gran parte de la doctrina tributaria.

[79] Modelo de Código Tributario para América Latina. OEA, BID. Washington, OEA, 1968.

las contribuciones especiales constituyen una categoría tributaria autónoma. En efecto, se trata de una verdadera especie tributaria al ser creada por el Estado en virtud de su poder de imperio, exigirlas de manera coactiva y ser de obligatorio cumplimiento para el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible.

De igual manera, el ordenamiento jurídico tributario venezolano reconoce también esta autonomía a que nos hemos referido, pues desde la promulgación del primer COT (1982)[80], pasando por los Códigos de 1992[81] y 1994[82], y finalizando con el vigente COT[83], se ha dejado ver, prácticamente en idénticos términos, que están sometidos al imperio de ese Código, *los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1.*[84]

En síntesis, podríamos afirmar que las contribuciones especiales, son verdaderos tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades. Se trata de una especie tributaria caracterizada por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales.[85]

Así las cosas, nos permitimos precisar las siguientes notas esenciales que caracterizan a las contribuciones especiales como una especie tributaria verdaderamente autónoma:

---

[80] Publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 2.992 Extraordinario de fecha 03 de agosto de 1982.

[81] Publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 4.466 Extraordinario de fecha 11 de septiembre de 1992.

[82] Publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 4.727 Extraordinario de fecha 27 de mayo de 1994.

[83] Publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.305 de fecha 12 de octubre de 2001.

[84] Art. 12 del vigente COT.

[85] VILLEGAS, Héctor: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Op. cit.*, 195 p.

a) Surgen en virtud del poder de imperio del Estado, aún cuando en ciertos ordenamientos jurídicos se considere la participación de los incididos, en menor o mayor medida, en el proceso o en los mecanismos de definición de sus elementos esenciales o bien de los beneficios pretendidos, es el Estado quien unilateralmente decide acudir a la contribución como mecanismo de financiación.

b) Son creadas o establecidas mediante Ley o con fundamento en ella.

c) Las actividades necesarias para lograr su propósito pueden ser desarrolladas por el Estado de manera directa, o bien por el sector privado, bajo su vigilancia y supervisión.

d) El hecho generador es la realización actual o potencial de una obra o la ejecución de una actividad de interés colectivo.

Por último, es importante hacer notar que, aún cuando se trata de ingresos recaudados y administrados de forma separada de la Tesorería Nacional, y por tanto, ajenos al presupuesto del Estado, son de gran importancia desde el punto de vista de las finanzas públicas, debido a los ingresos que le reportan, aún cuando éstos se administran en forma separada y autónoma de los ingresos percibidos por el Fisco Nacional. Muestra de ello es que, en algunos sistemas la adición de los ingresos percibidos en virtud de las contribuciones establecidas en el ordenamiento jurídico, representa un atractivo ingreso para el Estado que redunda en la realización de obras o prestación de determinados servicios públicos.

5.2. Clasificación de las Contribuciones Especiales.

Desde el punto de vista doctrinario encontramos diversidad de criterios en lo que respecta a la clasificación de las contribuciones especiales, muestra de ello es que la doctrina colombiana, señala que las contribuciones especiales se agrupan en tres tipos: las contribuciones sociales, las contribuciones corporativas y las contribuciones económicas; por su parte, la doctrina argentina

señala que las contribuciones especiales se clasifican en contribuciones de mejoras, contribuciones parafiscales y contribuciones para la seguridad social[86]. En Venezuela, encontramos que el Art. 12 del COT, al referirse a estas contribuciones especiales, distingue entre las contribuciones de mejoras y las contribuciones de seguridad social.[87]

De lo expuesto se colige que, aún cuando algunos autores no incluyen dentro de las contribuciones especiales a las denominadas sociales (que se ubican dentro de la llamada parafiscalidad), la mayor parte de la doctrina tributaria e incluso el mismo MCTAL, suelen circunscribir el análisis de esta figura a las dos más frecuentes: (i) las contribuciones de mejoras, y, (ii) las contribuciones de seguridad social.

En efecto, como hubiéremos precisado, el aludido Art. 12 del COT refiere de manera específica a las contribuciones de mejoras y a las contribuciones de seguridad social. A su vez, la CRBV[88] también alude a este tipo de contribuciones al señalar en su Art. 86, (relativo a la seguridad social) que el Estado tiene la obligación de asegurar la efectividad de ese derecho, creando un sistema de seguridad social universal, integral, de financiamiento solidario, unitario, eficiente y participativo, *de contribuciones directas o indirectas*. Del mismo modo, dispone en su Art. 179, que constituyen ingresos municipales, los obtenidos por la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

Sentado lo anterior, nos permitiremos efectuar una serie de precisiones en torno a estas figuras que facilitarán la adecuada comprensión de su alcance y contenido.

---

[86] El tratadista Villegas incluye dentro de esta clasificación al "*Peaje*". Mientras que el tratadista Dino Jarach considera que los aportes y contribuciones de la seguridad social no deberían incluirse dentro de la especie tributaria de las contribuciones especiales.

[87] Reconociéndose la posibilidad de que puedan establecerse cualesquiera otras contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el Art. 1° del COT.

[88] Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

5.2.1. Contribución "Por Mejoras"

Autores como Plazas Vega, indican que el hecho generador de la contribución por mejora está constituido por la realización de una o varias obras públicas, cuya principal beneficiaria es la colectividad, al reportarle un beneficio directo y divisible producto del incremento o mayor valor que el resultado de esa obra provocará sobre un inmueble ubicado en el sector en el cual se desarrolla la obra.

En esta misma línea, el profesor Villegas indica que en la contribución de mejoras el beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas que inciden sobre determinados inmuebles cuyo valor suele incrementarse provocando un subsecuente enriquecimiento para el propietario. Así, se considera equitativo gravar a esos beneficiarios, instituyéndose un tributo cuyo hecho generador se integra con el beneficio obtenido por la realización de la obra.[89]

Para el tratadista Luigi Einaudi, se trata de *la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.*[90]

Por su parte, el Art. 17 del MCTAL propone la siguiente definición para la contribución por mejoras, catalogándola como aquella especie tributaria *instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.*

En Venezuela, como hubiéremos indicado, la propia Constitución establece en su Art. 179 como ingreso municipal a la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

---

[89] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Op. cit.*, 106 p.

[90] Citado por ÁRANGO M., Álvaro en *"Los Tributos", op. cit.*, 148 p.

Luego, los Art. 179, 180 y 181 de la LOPPM[91], establecen que la contribución especial sobre plusvalía de las propiedades inmuebles, *se causará por el incremento de valor de la propiedad como consecuencia de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento previstos en los planes de ordenación urbanística con que esa propiedad resulte beneficiada.* Del mismo modo, se indica que la contribución especial sobre plusvalía sólo será procedente cuando el aumento de valor de las propiedades inmuebles sea igual o superior al veinticinco por ciento (25%) de su valor antes del cambio de uso. Por último, se establece la limitación del monto de la contribución, pues no podría exceder del quince por ciento (15%) del monto total de la plusvalía que experimente cada inmueble, previéndose igualmente la posibilidad del fraccionamiento de pago de la contribución en comentarios.

Por su parte, los Art. 182 y siguientes de la LOPPM, establecen que la contribución especial por mejoras se causará por la ejecución por parte del Municipio o con su financiamiento, de las obras públicas o prestación de un servicio público que sea de evidente interés para la comunidad, siempre que, como consecuencia de tales obras, resulten especialmente beneficiadas determinadas personas. También se establece el límite máximo del importe de esa contribución que, en ningún caso, podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del costo de la obra o servicio. De igual forma se señala expresamente, cuál será la afectación que deba darse a los ingresos producto de la contribución especial por mejoras; los sujetos pasivos; el costo de la obra o servicio; los principios para la repartición de la base imponible de las contribuciones por mejoras; y, la limitación temporal en la exigencia por parte de los Municipios de tales contribuciones.

Así pues, encontramos que, con esta especie tributaria busca atenderse al beneficio que reporta el inmueble en virtud de la ejecución de la obra, pudiendo considerarse, en líneas generales, la ubicación del predio para determinar si se trata de lugares de

[91] Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.015 de fecha 28 de diciembre de 2010.

alto o bajo nivel económico, y, en función de ello, procurar el respeto a la capacidad contributiva de los contribuyentes, así como determinar la viabilidad de su implementación.

En síntesis, han de considerarse una serie de elementos que en la práctica inciden sobre la correcta configuración de esta contribución especial, a saber[92]:

a) Existencia de una actividad específica por parte del Estado. "Esta actividad pública, en nuestro derecho puede consistir en la realización de obras, instalaciones o servicios por una parte, y el aumento de valor que adquieren las propiedades por modificación de los planes que otorguen a aquellas de un cambio de uso favorable o un incremento en el volumen de la edificabilidad."[93]
b) Carácter personal de la obligación de pagarlas, por cuanto es el propietario del inmueble beneficiado el obligado al pago y no el inmueble mismo.
c) Existencia de una ventaja o enriquecimiento para el contribuyente percutido por la contribución. Pues como bien apunta el profesor Villegas, cuando el ente público construye un desagüe, abre una ruta, pavimenta, ensancha o prolonga una calle, los inmuebles cercanos se valorizan y eso hace presumir un incremento patrimonial del propietario. Por tal razón, se considera equitativo pechar a estos beneficiados, instituyéndose un tributo cuyo hecho generador supone el provecho obtenido por la realización de la obra pública.[94]
d) Existencia de una proporcionalidad entre el importe del tributo y el beneficio reportado, ya que aquél no puede exceder del mayor valor o beneficio obtenido.

---

[92] DUPUY, Elvira. *Las contribuciones especiales en el ámbito municipal*. En: Revista No. 69 de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). 1995.

[93] Citado por DUPUY, Elvira. *Las contribuciones especiales en el ámbito municipal*. En: Revista No. 69 de Derecho Tributario. *Op. cit.*, 91 p.

[94] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. *Op. cit.*, 197 p.

e) Exclusiva destinación del tributo exigido para el financiamiento de la obra o servicio para el cual fue creado, puesto que, de no ser así, podría comprometerse el fin para el cual fue creado el tributo, menoscabando el interés público en la realización de la obra y los derechos del contribuyente que ha cumplido con su obligación de pago de la contribución en la espera de un beneficio que nunca le sería reportado.

5.2.2. Contribuciones Sociales

Señala Mauricio Plazas Vega que el tema de la parafiscalidad es de los que mayor interés ha generado en las finanzas públicas después de la segunda guerra mundial. Encuentra su origen en la proliferación de entidades dedicadas a la realización de actividades que si bien son de interés general, reportan beneficios a personas integrantes de un grupo o sector determinado, aunque no en todos los casos pueda aspirarse a una división cuantitativa exacta.[95]

De tal forma que el término "parafiscalidad" ha sido acogido por la doctrina en Italia, Francia, España y América porque, como anota Valdés Costa, sugiere ese paralelismo en virtud del cual la actividad a financiar con el tributo no se predica como propia o exclusiva del Estado, pero tampoco del sector privado. De ahí que sea viable aludir a "contribuciones parafiscales", e inclusive "parapresupuestales", con el fin de destacar que este tipo de ingresos no se agrega a la unidad de caja presupuestal ni se somete al rigor del tradicional proceso presupuestario, o al menos no en el sentido de estar cobijados, en lo que atañe a su uso, por las prolijas reglas de conformación, aprobación, ejecución y control del presupuesto público.[96]

Desde el punto de vista doctrinario, nos encontramos con diversas definiciones que ponen de manifiesto el estudio que,

[95] PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Op. cit.*, 914 p.

[96] PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Op. cit.*, 914 p.

desde diversas perspectivas, podría dársele a esta categoría tributaria.

Así las cosas, Plazas Vega señala que esta modalidad de contribución tiene una naturaleza propia que le permite diferenciarse perfectamente de la contribución por mejora. En tal sentido, ha propuesto en distintas obras que *la contribución parafiscal es una prestación tributaria establecida en la ley, o con fundamento en ella, a favor del Estado, como destinatario directo o indirecto, y a cargo de quienes integran un determinado y único grupo o sector, como instrumento financiero para que se ejecute una actividad de interés colectivo que beneficia a ese determinado grupo o sector.*[97]

Esta definición admite la denominada *tricotonomía de los tributos*, de lo que se desprende que es posible la inclusión de esta especie en el género tributario. En efecto, para Plazas Vega la parafiscalidad no debería entrañar una cuarta modalidad del género tributario, menos aún comparte la tesis que sostiene que estas contribuciones no tienen naturaleza tributaria. Así, sostiene que la contribución parafiscal no puede asimilarse a un impuesto, toda vez que aquélla supone un beneficio específico para determinada categoría de contribuyentes, lo que se contrapone a la concepción eminentemente *acontraprestacional* de los impuestos. Tampoco comparte que a estas contribuciones se les asimile a una tasa, porque la actividad a ejecutar no obedece a la solicitud de un contribuyente, ni tampoco existe una divisibilidad del servicio, ni existe una exacta correspondencia entre lo que se da y lo que recibe.

Por su parte, el profesor Villegas define de manera sintetizada, a la parafiscalidad social, como aquellos *aportes de seguridad y de previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia, aportes de empresarios a cajas que les otorgan beneficios y aportes de trabajadores independientes y en general, entre ellos los profesionales.*[98]

---

[97] _____ *El impuesto sobre el valor agregado.* Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 1998. 457 p.

[98] VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Op. cit.*, 203 p.

Se trata pues, de un conjunto de medidas asumidas por el Estado tendientes a resguardar a los ciudadanos de aquéllos riesgos de concreción individual que bajo ninguna circunstancia dejarán de presentarse por más óptima que sea la situación de la sociedad en la que vivan.

Dentro de su categorización como tributo, parte de la doctrina refiere a diversos aspectos que sirven de fundamento para justificar la naturaleza tributaria de estas contribuciones. Así, autores como Duverger, afirman que no debería distinguirse a estas contribuciones de los impuestos, he incluso propone acuñarlas bajo la denominación de *impuestos corporativos*, al ser del criterio de que la parafiscalidad *está integrada por una serie de impuestos corporativos, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividades.*[99]

El catedrático Giulliani Fonrouge, coincide en el carácter tributario de estas contribuciones, pero se opone al término de la parafiscalidad[100]. Por su parte, Villegas sostiene que estas contribuciones de seguridad social o parafiscales, detentan carácter tributario, y fundamenta su posición señalando que para aquéllos que obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, etc.), sus aportes constituyen contribuciones especiales. En tanto que, para quienes aportan sin que les ataña una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico, tal aporte asume el carácter de un impuesto proporcional a la totalidad de remuneraciones pagadas a los subordinados encuadrados en el régimen de seguridad social.[101]

De tal manera, encontramos que, acogiendo las notas características de las definiciones elaboradas por la doctrina, el MCTAL

---

99 PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Op. cit.*, 917 p.

100 Como apunta Plazas Vega, en general, los autores que rechazan la tricotonomía de los tributos y acogen únicamente la existencia de impuestos y tasas, tienen que llegar a la conclusión de que las "contribuciones parafiscales" son en realidad "impuestos especiales" o de "afectación".

101 VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Op. cit.*, 205 p.

en su Art. 17, propone definir a estas contribuciones de seguridad social como aquellas prestaciones *a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinadas a la financiación del servicio de previsión.*

Es importante destacar que en la Exposición de Motivos y análisis del articulado de este Modelo de Código, se señala que las contribuciones de seguridad social *reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos.* En efecto, señaló la Comisión redactora que, *desde el punto de vista conceptual, deben incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos.*

No obstante ello, observamos que en la actualidad gran parte de la doctrina tributaria comparte el hecho de que esta categoría tributaria sea ubicada dentro de las denominadas contribuciones especiales, por participar de sus notas características esenciales, ello en contraposición a las voces que han pretendido ubicarlas dentro de una cuarta categoría tributaria.

Una perspectiva distinta a la acogida por este Modelo de Código y por gran parte de la doctrina, es la expuesta por autores como Juan Martín Queralt, quien define a los tributos parafiscales como aquellas *detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final.*[102]

Continúa este autor señalando que los tributos parafiscales representan un grave quiebre al Estado de Derecho donde quiera

[102] QUERALT T, Juan M., y otros. *Derecho Tributario.* 4ª Edición. España: Editorial Aranzadi. 1999. 46 p.

que los mismos existan, por suponer, por una parte, una clara vulneración de los principios tributarios tradicionales, así como los clásicos principios presupuestarios (universalidad, no afectación, unidad de caja); y por la otra, por quebrantar principios como el de la seguridad jurídica, al obligarse al ciudadano al pago del tributo sin disponer de los medios de reacción admisibles contra cualquier acto administrativo de liquidación tributaria.

Las consideraciones que anteceden, ponen de manifiesto las divergencias que aún existen en el ámbito doctrinario respecto de esta categoría tributaria, no obstante ello, consideramos importante destacar que, al menos en el caso venezolano, la consagración de estas contribuciones parafiscales no suponen un quiebre al Estado de Derecho, por el contrario, desde el punto de vista constitucional, encontramos una serie de disposiciones que deben considerarse a estos efectos, de un lado el Art. 316 de la CRBV, según el cual el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, esta norma quiere significar, que las cargas impositivas deberán distribuirse conforme a la capacidad económica de los contribuyentes, gravámenes con los cuales se pretende la elevación del nivel de vida de la población, así, el Estado tiene legítimo interés en el establecimiento de estas contribuciones sociales o parafiscales, concebidas como especies que participan del género tributario, pues aún cuando su producido no ingresa a la Tesorería Nacional, éstos son percibidos por entes descentralizados cuya finalidad primordial es proveer a los ciudadanos de un sistema de seguridad social efectivo.

Así las cosas, la misma CRBV, mediante su Art. 317 reconoce de manera expresa el carácter tributario de estas contribuciones y, paralelamente, establece en su Art. 86 el derecho a la seguridad social. Es decir, estas exacciones parafiscales cuya forma más relevante pareciese ser la parafiscalidad social, pretenden, sin dudas, beneficiar a un grupo de personas y protegerlos ante contingencias que nunca dejarán de suceder, lo cual a su vez, supone un beneficio para el Estado.

Sentado lo anterior, podríamos concluir que los principales elementos que caracterizan jurídicamente a las contribuciones sociales o parafiscales, serían los siguientes:

a) Se establecen mediante Ley o con fundamento en ella.
b) Se establecen a favor del Estado, no necesariamente porque sea el encargado de recaudar los fondos, sino por constituir un instrumento para el cumplimiento de sus fines, como lo es proveer a los ciudadanos de un sistema efectivo de seguridad social.
c) Su producto o recaudado no ingresa a la Tesorería Nacional, se trata de un ingreso paralelo a las arcas fiscales, ya que los recursos obtenidos tienen un fin específico y en tal virtud deben ser administrados en forma independiente y separada del Fisco Nacional.
d) Tienen su origen en una actividad impuesta, la cual no depende de la solicitud de un contribuyente.
e) Debe ser satisfecha por quienes forman parte de un determinado grupo o sector, aspecto fundamental que le diferencia de los demás tributos, al sustraerse del principio de la generalidad del tributo.
f) La actividad desarrollada, procura un especial beneficio a favor de los integrantes del grupo o sector llamado a contribuir.

Como se hubiere expuesto, estas contribuciones sociales o parafiscales detentan gran importancia, no sólo desde el punto de vista financiero, sino también como mecanismo dispuesto por el Estado para la adecuada consecución de sus fines, en efecto, es bien conocida la obligación del Estado de proteger y proveer a los ciudadanos, mediante la implementación de los mecanismos que estime necesarios, de aquéllas situaciones de riesgo o necesidad, latentes permanentemente como lo son, los accidentes, las enfermedades, la maternidad, la vejez, la educación y la vivienda, entre otros.

5.3. Diferencias existentes entre las Contribuciones Especiales, los Impuestos y las Tasas.

En las líneas que anteceden, indicamos que la contribución especial supone la existencia de beneficios individuales o de grupos sociales con ocasión a la realización de obras públicas o especiales actividades efectuadas por el Estado, lo cual sirve de fundamento para que buena parte de la doctrina le considere un tributo vinculado, a diferencia de los impuestos y las tasas.

Así las cosas, encontramos en las contribuciones especiales la existencia de una actividad específica efectuada por el Estado, a diferencia de la tasa que supone la ejecución por parte del Estado de actividades corrientes.

En relación al beneficio reportado al contribuyente, observamos que en la contribución especial debe verificarse un beneficio para el contribuyente afectado por el tributo. En este punto, la diferencia con las tasas está dada no sólo en la existencia del beneficio, sino también porque, como en el caso de las contribuciones de mejoras, éste está reflejado, generalmente, en un aumento de valor de los bienes. Luego, el beneficio debe ser apreciado objetivamente, esto es, con total independencia de la voluntad o deseo de las personas obligadas. En efecto, podría ocurrir el caso, en las llamadas contribuciones de mejoras, que, aunque beneficie el inmueble, tal provecho no sea deseado por el contribuyente percutido. De manera que, para determinar el beneficio hay que sustraer toda objeción subjetiva del contribuyente.[103]

También encontramos que, para el establecimiento de las tasas, se requiere de la existencia de un servicio a disposición del contribuyente, servicio que, no necesariamente supone una ventaja para él, por tanto, el beneficio efectivo de la tasa, no debería utilizarse como elemento tipificador del tributo. En este mismo orden, tenemos que en la contribución especial debe haber un

[103] SHINDEL, Ángel "Concepto y especies de tributos". En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.). *TRATADO DE TRIBUTACIÓN*. Buenos Aires. Editorial Astrea, 2003. 602 p.

beneficio o provecho derivado de la prestación del servicio por parte del Estado.

En otros términos, la tasa supone una actividad particularizada en el obligado o que de alguna forma le concierne, y que, a su vez, beneficia a la colectividad, en tanto que, en la contribución especial, se requiere de un gasto o ejecución de alguna actividad por parte del Estado que incide positivamente en el patrimonio o renta del percutido por el tributo.

También vale destacar como aspecto de importancia, el relativo a la base imponible, pues en la contribución especial debe estar vinculada con el beneficio reportado o con el gasto de la obra de que se trate (valorización), mientras que, en las tasas, la misma ha de ser una dimensión cualquiera de la propia actividad del Estado, como el costo o valor.

De igual forma, se observa que según el MCTAL, el producto de la recaudación no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obra o actividad que constituye el presupuesto de la obligación. Sin embargo, no cabe dudad de que, si la recaudación supera el costo de que se trate, el excedente no tendría carácter de contribución especial, sino simplemente el de un impuesto.[104]

Otra nota distintiva entre la tasa y la contribución especial, es que la primera supone necesariamente un servicio inherente a la actividad del Estado, en tanto que, en la contribución especial encontramos una actividad estatal generalmente de naturaleza económica, que podría ser ejecutada tanto por el Estado como por los particulares.

Asimismo, tenemos que en la tasa basta con que el servicio ofrecido simplemente funcione, aunque conceda o no un beneficio al particular que lo aprovecha, mientras que, en la contribución especial el beneficio es un elemento esencial a la misma. Igualmente, observamos que en las tasas la actividad o servicio

---

104 _____ En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.). *TRATADO DE TRIBUTACIÓN., Op. cit.*, 603 p.

ofrecido es una prestación individual, en tanto que, en las contribuciones especiales, la actividad estatal suele tener carácter de generalidad.

Por último, vale precisar como aspecto de importancia del impuesto -y que lo distingue de las tasas y de las contribuciones especiales- el hecho de que aquél, al ser general e impersonal, se aplica a todos los sujetos que se encuentren en una determinada situación, con prescindencia de toda acción concreta por parte del Estado, lo que excluye la idea de la existencia de una compensación o retribución especial para el contribuyente.

Bibliografia

ARANGO M., Álvaro, y PLAZAS V., Mauricio A. *Los Tributos.* En: PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho Tributario.* 2ª Edición Actualizada. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 1999.

ATALIBA, G. (1978), *Classificação científica dos tributos. Regime jurídico das espécies tributárias.* En: ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário,* San Pablo, Editora Revista Dos Tribunais.

BENÌTEZ R., Alfredo. El concepto de Tributo. En: *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).* 1ª Edición. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. v. 1.

BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962. v. 1.

_____. (1964), *Principios de Derecho Tributario,* (traducido por VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, v. 1.

BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo, *Manual de Derecho Tributario,* Caracas, Beatriz Mata Producciones, 2000.

BREWER-CARÍAS, Allan R. *La Constitución de 1999.* Caracas: Editorial Arte, 2000.

_____. *La Constitución de 1999. Derecho Constitucional Venezolano.* Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2004. v. 1.

CAZORLA PRIETO, L.M. (2006), *Derecho Financiero y Tributario, Parte General,* 7ª Ed., Navarra, Editorial Aranzadi, S.A.

DE JUANO, M. (1969), *Curso de Finanzas y Derecho Tributario,* 2ª Ed., Rosario, Ediciones Molachino, t.1.

_____ (1971), *Curso de Finanzas y Derecho Tributario,* 2ª Ed., Ediciones Molachino, Rosario, t. 2.

DUPUY, Elvira. *Las contribuciones especiales en el ámbito municipal.* En: Revista No. 69 de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). 1995.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Tasas y Precios. Los Precios Públicos: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español, ponencias y comunicaciones españolas.* Caracas: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1991.

_____ (2006), *Curso de Derecho Financiero Español,* 25ª Ed., Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

FONROUGE, GIULIANI, Carlos. *Derecho Financiero.* Buenos Aires: Editorial Depalma, 1993.

_____, ASOREY, Navarrine. *Derecho Financiero.* Novena Edición, Buenos Aires, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2004.

GARCÍA NOVOA, C. (2010), *El concepto de tributo,* Lima, Tax editor.

GIANNINI, A.D. (1957), *Instituciones de Derecho Tributario,* (traducida por SAINZ DE BUJANDA, Fernando), Madrid, Editorial de Derecho Financiero.

GONZÁLEZ, Eusebio, *La Tasa Como Especie del Género Tributo: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español, ponencias y comunicaciones españolas.* Caracas: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1991.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y GONZÁLEZ, T. (2004), *Derecho Tributario I,* Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004.

JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario.* 3ª Edición. Argentina: Editorial Cima, 1980.

_____ *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* 1ª Edición. Buenos Aires: Editorial Cangallo, 1983.

LAGO MONTERO, J.M. (2000) *El poder tributario de las Comunidades Autónomas,* Navarra, Editorial Aranzadi, S.A.

MARTÍN QUERALT, Juan, y otros. *Derecho Tributario.* 4ª Edición. España: Editorial Aranzadi. 1999. 46 p.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2007), *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* 18ª Ed., Madrid, Editorial Tecnos.

NUÑEZ PÉREZ, Guillermo G., *Algunas Reflexiones en Torno a la Distinción entre las Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español, ponencias y comunicaciones españolas.* Caracas: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1991.

OCTAVIO, José Andrés, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario,* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1998.

PÉREZ DE AYALA, José L. y GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario.* 6ª Edición. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1991. v. 1 y 2.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario.* Madrid: Edersa, 1998.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.* Colombia: Editorial Temis, 2000.

_____ *El impuesto sobre el valor agregado.* Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 1998.

_____ (1995), *El liberalismo y la teoría de los tributos,* Bogotá, Temis.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero.* 10ª Edición. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1994.

SHINDEL, Ángel "Concepto y especies de tributos". En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.). *TRATADO DE TRIBUTACIÓN.* Buenos Aires. Editorial Astrea, 2003. 602 p.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributación. 2ª Edición.* Colombia: Editorial Temis, 1996.

VIGILANZA GARCÍA, Adriana, *Problemática jurídica en torno a la legislación sobre las tasas registrales y notariales en el Derecho Venezolano, Revista de Derecho Tributario N° 98,* Caracas, Legis Editores, 2003.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* 2ª Edición. Colombia: Editorial Temis, 1996.

Leyes

Constitución de la República bolivariana de Venezuela, publicado en fecha 30 de Diciembre de 2009, en la Gaceta Oficial No. 36.860.

Código Orgánico Tributario, publicado en fecha 17 de Octubre de 2001, en la Gaceta Oficial No. 37.305.

Web

www.tsj.gov.ve

TEMA VI

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

Salvador Sánchez González*
Coordinador

SUMARIO

1. La Potestad Fiscalizadora. **1.1.** Noción de la potestad de investigación tributaria. **1.2.** Alcance de las facultades fiscalizadoras. **1.2.1.** Practicar las fiscalizaciones previa autorización administrativa. **1.2.2.** Exigir la exhibición de la contabilidad y otra documentación. **1.2.3.** Exigir la comparecencia a las oficinas de la administración. **1.2.4.** Practicar avalúos o verificación física de bienes. **1.2.5.** Requerir información a terceros. **1.2.6.** Retener y asegurar documentos, incluidos los registrados en medios magnéticos, así como requerir copia de dichos soportes, tomar posesión de bienes, y adoptar las medidas necesarias para impedir la destrucción o desaparición de la información. **1.2.7.** Inspeccionar los locales y medios de transporte del sujeto pasivo investigado. **1.2.8.** Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario o de cualquier fuerza pública. **1.2.9.** Solicitar medidas cautelares. **1.3.** Límites de la potestad de investigación tributaria y de las facultades fiscalizadoras. **1.3.1.** Límites generales de la potestad de investigación tributaria. **1.3.1.1.** El principio de legalidad administrativa. **1.3.1.2.** La forma o formalidad en el ejercicio de la potestad de investigación tributaria. **1.3.2.** Límites particulares de las facultades fiscalizadoras. **1.3.2.1.** Límite temporal. **1.3.2.2.** Límite espacial. **1.3.2.3.** Límite personal. **1.3.2.3.** Límite material. **1.4.** Derechos y garantías de los sujetos pasivos frente a la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria. **1.4.1.** Derecho a la apertura de (y acceso al) expediente administrativo. **1.4.2.** Derecho al ejercicio motivado, racional y proporcionado de

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello. Especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Ex-Profesor de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Profesor en la especialización de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

las facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria. **1.4.3.** Derecho a obtener constancia oficial de comparecencia a las citaciones y a hacerse representar. **1.4.4.** Derecho a la no autoinculpación. **1.4.5.** Derecho a no atender actuaciones fiscalizadoras en días y horas inhábiles. **1.4.6.** Derecho al acatamiento del principio de libertad probatoria. **1.4.7.** Derecho al acatamiento de los principios de informalidad, flexibilidad, de actuación de oficio y de búsqueda de la verdad real. **1.4.8.** Derecho a obtener copia de documentos situados en archivos u oficinas sellados o precintados. **1.4.9.** Derecho a la confidencialidad de la información frente a terceros. **1.4.10.** Derecho a solicitar la sustitución de las medidas cautelares decretadas y a hacer oposición a las mismas. **1.4.11.** Derecho a una determinación sobre base cierta. **1.4.12.** Derecho a la finalización de la fiscalización en un lapso razonable, por aplicación del principio de seguridad jurídica. **2.** El Procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria. **2.1.** Consideraciones generales. **2.2.** Inicio del procedimiento. **2.2.1.** Providencia autorizatoria previa. **2.2.2.** Finalidad. **2.2.3.** Contenido. **2.2.4.** Omisión de la autorización. **2.3.** El Acta de Conformidad. **2.3.1.** Concepto. **2.4.** Acta de Reparo Fiscal. **2.4.1.** Concepto. **2.4.2.** Naturaleza jurídica. **2.4.3.** Requisitos. **2.4.4.** Efectos de la notificación del Acta de Reparo Fiscal. **2.4.4.1.** Presunción de veracidad. **2.4.4.2.** Interrupción de la prescripción. **2.4.4.3.** Garantía del derecho a la defensa. **2.4.4.4.** Emplazamiento al contribuyente. **2.4.4.5.** Efectos probatorios. **2.4.4.6.** Limita la facultad de fiscalización y da comienzo a los plazos procedimentales. **2.4.5.** Omisión del Acta de Reparo Fiscal. Consecuencias invalidantes. **2.5.** Emplazamiento al contribuyente. **2.5.1.** Concepto y Finalidad. **2.5.2.** Efectos de la aceptación del Acta de Reparo Fiscal. **2.5.2.1.** Firmeza de los reparos formulados. **2.6.** Fase de Instrucción. Escrito de Descargos y Pruebas. **2.7.** Resolución culminatoria del procedimiento. **2.7.1.** Requisitos formales. **2.7.3.** Plazo para dictarla. Perentoriedad del plazo. Consecuencias invalidantes. **2.7.4.** Efectos de su notificación. **2.7.4.1.** Cosa Determinada. **2.7.4.2.** Acto de liquidación. **2.7.4.3.** Apertura de los plazos de impugnación. **2.7.4.4.** Ejercicio de acciones penales. **2.7.4.5.** Interrupción de la prescripción. **3.** El Procedimiento de Verificación de Declaraciones y Cumplimiento de Deberes Formales. **3.1.** Introducción. **3.2.** Regulación de los procedimientos de verificación tributaria: análisis descriptivo de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario. **3.2.1.** Concepto del procedimiento de verificación tributaria. **3.2.2.** Características del procedimiento de verificación tributaria. **3.2.3.** Tipos de verificaciones tributarias. **3.2.3.1.** Verificación de declaraciones tributarias. **3.2.3.2.** Verificación de deberes formales. **3.2.4.** La "cosa determinada" en los procedimientos de verificación. **3.3.** Inconstitucionalidad de los procedimientos de verificación tributaria: análisis crítico a la luz del artículo 49 de la Constitución. **4.** Procedimientos de repetición

y de recuperación de tributos. **4.1.** Obligación tributaria y relación jurídica. **4.2.** Distinción entre repetición y recuperación de tributos. **4.3.** De la repetición de lo pagado indebidamente por concepto de tributos. **4.3.1.** Fundamento de la obligación de repetir lo pagado. **4.3.1.1.** Fundamento remoto: El enriquecimiento sin causa. **4.3.1.2.** Fundamento próximo: El principio de legalidad, principios de la responsabilidad administrativa y principio de la responsabilidad patrimonial. **4.4.** Características de la obligación de repetición de lo pagado indebidamente. **4.4.1.** Se trata de una obligación legal. **4.4.2.** La obligación de repetición surge como consecuencia de la existencia de una obligación tributaria aparentemente válida. **4.4.3.** La obligación de repetición surge como consecuencia de un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración y el correlativo empobrecimiento del contribuyente. **4.4.4.** La obligación de repetición surge como consecuencia de un pago *strictu sensu*. **4.5.** Sujetos de la obligación de repetición del pago indebido de tributos. **4.5.1.** La legitimación activa. **4.5.2.** La legitimación pasiva. **4.6.** Oportunidad legal para la interposición del reclamo o solicitud. **4.7.** De la extinción de la obligación de repetir lo pagado indebidamente. **4.8.** De la recuperación de tributos ingresados legalmente al Fisco. **4.8.1.** De la causa de la recuperación de tributos. **4.8.2.** Fundamento de la recuperación de tributos. **4.8.3.** Características de la obligación de recuperación de lo pagado por concepto de tributos. **4.8.4.** Del procedimiento de recuperación de tributos. **4.8.1.4.** Iniciación del Procedimiento. **4.8.4.2.** Oportunidad para la interposición de la solicitud. **4.8.4.3.** Instrucción del procedimiento. **4.8.4.4.** Resolución del procedimiento. **5.** Las consultas tributarias. Introducción. **5.1.** Las consultas tributarias desde el principio de buena administración. **5.2.** Requisitos de procedencia de las consultas tributarias. **5.3.** El procedimiento aplicable. Consecuencias de la inactividad de la administración en dar respuesta a la solicitud. **5.4.** La respuesta a la solicitud. Naturaleza y consecuencias jurídicas frente al ejercicio de la potestad tributaria. **5.5.** La impugnación de la decisión que responde a la consulta formulada. **6.** Otros procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario. **6.1.** Procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones. **6.1.1.** Supuesto de procedencia. **6.1.2.** Facultades de la Administración Tributaria. **6.1.3.** Efectos. **6.2.** Procedimiento de declaratoria de incobrabilidad. **6.2.1.** Supuestos de procedencia. **6.2.2.** Procedimiento. **6.3.** Procedimiento de intimación de derechos pendientes. **6.3.1.** Intimación en materia civil. **6.3.2.** Intimación en el Derecho Tributario. **6.3.3.** Naturaleza. **6.3.4.** Supuestos de procedencia. **6.3.5.** Efectos. **6.4.** Del Tratamiento de mercancías objeto de comiso. **6.4.1.** Supuestos de procedencia. **6.4.2.** Procedimiento y funciones de la Administración Tributaria. **6.4.3.** Efectos. **Bibliografía**

1. La Potestad Fiscalizadora

Serviliano Abache Carvajal*

1.1. Noción de la potestad de investigación tributaria

La potestad de investigación administrativa, como es sabido, tiene sus propios fines, dirigidos, principalmente, a velar por la garantía y efectiva satisfacción de la legalidad, esto es, la obediencia del Derecho. A diferencia de lo que pareciera en ocasiones entenderse, no constituye esta potestad una actividad instrumental de la actividad sancionadora, si bien con bastante frecuencia desemboca en ella. Tan es así, que la actividad investigadora no

* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica* (máxima calificación), Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente* (máxima calificación), Universidad de Alicante - España. Profesor de la Cátedra *"Imposición Municipal"* en el Curso de Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra *"Tributación Estadal y Municipal"* en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa, Universidad Metropolitana. Profesor de la Cátedra *"Derecho Tributario Internacional"* en los Cursos de Especialización en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria, Universidad Católica del Táchira. Profesor de las Cátedras *"Determinación Tributaria"* y *"Derecho Municipal Tributario"* del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP), Universidad Católica Andrés Bello. Profesor del Curso Intensivo de la Cátedra *"Finanzas Públicas"* de la Escuela de Derecho, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra *"Argumentación Jurídica"* de la Escuela de Derecho, Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de Número, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro y Ex-Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro y Ex-Secretario del Comité de Derecho Penal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro del Consejo Directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Comisión Académica, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la "Reseña de Fiscalidad Sudamericana" de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, dirigida por el Prof. Víctor Uckmar. Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio *Doxa* de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante - España, dirigido por el Prof. Manuel Atienza.

se frustra por el hecho de que, luego de concluida la misma, no se inicie un procedimiento sancionador. Su función es dejar constancia de los hechos *descubiertos* o *constatados*, según se ejerza una función investigadora o comprobadora propiamente, los cuales pudieran o no dar lugar al inicio y eventual sustanciación formal de un expediente sancionador, sin convertir –claro está– tal circunstancia, al acta documental resultante de la investigación en un trámite preparatorio o medida previa del procedimiento sancionador[1].

Ahora bien, dentro de la potestad *general* de investigación administrativa, se ubica la potestad *especial* de investigación tributaria (también llamada *potestad fiscalizadora*[2]), que consiste, en opinión de Díaz, en aquélla dirigida a "comprobar y verificar los hechos, actos, situaciones, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, como la integración de las bases imponibles o en su defecto la realización de actuaciones de información siempre referidas a una situación tributaria concreta"[3]. Para Villegas[4], la potestad estatal de investigación está dirigida a averiguar la existencia de hechos generadores materializados pero ignorados por el fisco, con la consecuente falta de individualización de los sujetos pasivos tributarios.

Por su parte, las *facultades fiscalizadoras* mediante las cuales se ejerce la indicada potestad especial de investigación tributaria, se realizan a través de la *función de investigación* en sentido estricto y la *función de comprobación*, recordando que la primera se encamina al descubrimiento de hechos y datos ajenos a una

---

1 Cf. Blanquer, David, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 327.

2 Al respecto, véase: Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Funeda, Caracas, 1998, pp. 11 y ss.; y Sánchez González, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fraga, Sánchez & Asociados, Colección Estudios 3, Caracas, 2005, pp. 47 y ss.

3 Díaz, Vicente Oscar, *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 37.

4 Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002, p. 415.

declaración previa, esto es, elementos desconocidos, mientras que en la segunda se corrobora o constata la existencia de informaciones previamente declaradas a la Administración, es decir, que ésta ya conocía[5].

En el ordenamiento jurídico tributario venezolano, se regulan de manera amplia las facultades fiscalizadoras, de conformidad con el artículo 127 del Código Orgánico Tributario, según el cual: "La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias". No obstante lo anterior, estas "amplias facultades" se encuentran limitadas, principalmente, por el principio de legalidad administrativa, el cual se articula a través de la atribución de potestades, que a su vez suponen la constitución del título que habilita la actuación de la Administración Pública y define paralelamente los límites del ejercicio mismo del poder público[6].

En este sentido, es clara la *amplia gama de facultades*[7] legales que posee la Administración Tributaria, para desarrollar la potestad

[5] Cf. Fernández López, Roberto Ignacio, "Evolución y perspectivas de las facultades administrativas de comprobación tributaria", en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1388. En similar sentido, véase: Pont Mestres, Magín, *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, Marcial Pons, segunda edición, Madrid, 2007, pp. 55-58.

[6] Cf. Fraga Pittaluga, Luis, *La incompetencia en el Derecho Administrativo*, Funeda, segunda edición, Caracas, 2007, p. 17.

[7] Al respecto, véase: Díaz Candia, Hernando, "Los procedimientos administrativos en el Código Orgánico Tributario", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 64, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1994, p. 42; Homes Jiménez, Luis, "Facultades de la Administración Tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano (reflexiones y comentarios)", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, C. A., Caracas, 2002, pp. 359, 361, 371 y 401; Fermín, Juan Carlos, "El Procedimiento de Fiscalización y Determinación en el Código Orgánico Tributario de 2001", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, C. A., Caracas, 2002, p. 604; y Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 48.

de investigación, al punto que se ha reconocido que el ejercicio de las mismas implica una invasión ciertamente intensa en el ámbito jurídico-subjetivo de los particulares, quienes deben tolerarla por razones propias a la existencia del sistema tributario[8]; "empero, no se debe interpretar que la susodicha invasión de la esfera privada no tenga límites, *visto que en materia de intromisión en la libertad de la propiedad de los administrados siempre hace falta una habilitación legal expresa a favor del órgano administrativo para su ejercicio*"[9]. En efecto, soportar el despliego de la potestad de investigación fiscal, no significa -ni puede significar, bajo cualquier concepto- pasar por alto la iniquidad que se puede perpetrar en tal gestión, así como descuidar el respeto de los derechos fundamentales adjetivos de los contribuyentes, precisamente por los límites formales e inherentes al despliego de la potestad de investigación tributaria, en lo general, y de las facultades de fiscalización, en lo particular[10].

1.2. Alcance de las facultades fiscalizadoras

Precisada la noción de la potestad de investigación tributaria, así como de las facultades fiscalizadoras, corresponde revisar el alcance que éstas tienen para que la Administración Tributaria pueda hacer efectiva dicha potestad -así como ciertas limitaciones inherentes a las mismas-, de conformidad con los artículos 127, 128 y 129 del Código Orgánico Tributario.

---

[8] Cf. Fraga Pittaluga, Luis, "Las Garantías Formales de los Contribuyentes en la Constitución de 1999" en Carrillo Batalla, Tomás E. (Director), *La Tributación en la Constitución de 1999*, Foro Nacional de Ciencias Económicas-Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Banco Central de Venezuela-Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Asociación Venezolana de Derecho Financiero-Colegio de Economistas de Venezuela, Caracas, 2001, p. 54.

[9] Díaz, Vicente Oscar, *op. cit.*, p. 35.

[10] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "La potestad de investigación y los requerimientos *extra-procedimentales* de la Administración Tributaria. Breves reflexiones a propósito de una actual práctica fiscal", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 124, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 59.

1.2.1. Practicar las fiscalizaciones previa autorización administrativa

Toda fiscalización -y, realmente, todo procedimiento tributario oficioso- debe iniciarse cumpliendo los rigores formales que establece el Código Orgánico Tributario, en este caso, la emisión y notificación de la providencia autorizatoria previa[11], que deberá cumplir los extremos establecidos en el artículo 178 *eiusdem* (indicación del contribuyente o responsable, tributos, períodos, etc.), mediante la cual: (i) se habilita al funcionario actuante; y (ii) se delimita el campo de la fiscalización; cuya exhibición puede ser exigida por el sujeto pasivo investigado[12], a propósito de su derecho a la información[13].

1.2.2. Exigir la exhibición de la contabilidad y otra documentación

El funcionario debidamente autorizado, podrá exigirle al sujeto pasivo de la fiscalización, la exhibición de la documentación fiscalmente relevante[14] (contabilidad, declaraciones, etc.), en el marco de la sustanciación de un procedimiento de investigación legalmente abierto y formalmente iniciado.

En este sentido, es necesario precisar que los sujetos pasivos no están en la obligación de suministrar información o documentación ajena a la investigada y tributariamente relevante para la fiscalización, esto es, la que escape del campo de actuación delimitado en la indicada providencia autorizatoria del procedimiento[15].

---

[11] En general, sobre la providencia administrativa autorizatoria de la fiscalización, véase: Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, pp. 41-47.

[12] Cf. Sánchez González, Salvador, *op.cit.*, p. 42.

[13] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)", *Revista de Derecho Tributario*, N° 122, Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 111.

[14] En este sentido, véase: Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, p. 17.

[15] Al respecto, véase: Homes Jiménez, Luis, *op.cit.*, pp. 381-383.

1.2.3. Exigir la comparecencia a las oficinas de la administración

El sujeto pasivo fiscalizado, también tiene el deber de comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria para contestar las cuestiones que le sean preguntadas, así como para reconocer firmas, documentos o bienes. En sintonía con lo expuesto anteriormente, tal comparecencia debe exigírsele al sujeto pasivo en el marco de la sustanciación de un procedimiento de fiscalización formalmente autorizado y debidamente iniciado, pudiendo el contribuyente, responsable o tercero asistir personalmente o por medio de representante legal.

1.2.4. Practicar avalúos o verificación física de bienes

La Administración Tributaria también está facultada para realizar avalúos de los bienes de los sujetos pasivos fiscalizados, por medio de los cuales se determinará la base imponible de ciertos tributos (*e. g.* el impuesto sobre sucesiones). En este sentido, deben emplearse métodos de aceptación generalizada, tomando en cuenta el estado de los bienes, su valor de mercado, etc., a los efectos de determinar de la manera más razonable su valor[16].

1.2.5. Requerir información a terceros

También está facultada la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 127.11 del Código Orgánico Tributario, para requerir a terceros vinculados con los hechos investigados del sujeto pasivo, las informaciones tributariamente relevantes para la obtención de datos. Igualmente, cabe incluir dentro del requerimiento de información a terceros, la que se solicita a funcionarios o empleados públicos de conformidad con el artículo 127.6 *eiusdem*. También se ha precisado, que tal facultad sólo se puede ejercer de manera subsidiaria, cuando: (i) resulte infructuosa la labor de investigación efectuada directamente al sujeto pasivo; (ii) se desconozca la identidad de los sujetos que realizaron o están vinculados con determinadas operaciones; (iii) exista

[16] Cf. Homes Jiménez, Luis, *op. cit.*, p. 384.

presunción fundada que no será operante requerir la información del propio sujeto pasivo investigado[17].

1.2.6. Retener y asegurar documentos, incluidos los registrados en medios magnéticos, así como requerir copia de dichos soportes, tomar posesión de bienes, y adoptar las medidas necesarias para impedir la destrucción o desaparición de la información

La Administración Tributaria actuante también podrá, en el marco de un procedimiento de fiscalización, retener y asegurar la documentación fiscalmente pertinente -así como requerir copia de los soportes magnéticos- para lo cual deberá levantarse un acta en la que se deje expresa constancia de los documentos retenidos, que firmará el funcionario actuante y el sujeto pasivo de la medida, con la expresa salvedad que la correspondencia y todo tipo de comunicación privada es inviolable, de conformidad con el artículo 48 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de manera que no está facultada la Administración para requerirla ni retenerla, actuaciones éstas que sólo puede realizar la autoridad judicial[18].

En el marco de esta facultad, el Código Orgánico Tributario habilita a la Administración Tributaria a tomar posesión de bienes sobre los cuales se suponga fundadamente que se ha cometido algún ilícito fiscal, para lo cual se deberá levantar un acta en los términos señalados, debiéndose poner los bienes objetos de la medida a disposición del tribunal competente en el lapso de cinco (5) días siguientes a su toma, a fines de que ordene su devolución o acuerde la medida cautelar que le solicite el funcionario actuante.

Igualmente podrá el funcionario actuante, adoptar las medidas necesarias para impedir la destrucción o desaparición de

[17] CF. Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, p. 22.
[18] Cf. *Ibid.*, p. 21.

la información, como por ejemplo, intervención de los libros de contabilidad o prohibición de efectuar nuevos asientos[19].

1.2.7. Inspeccionar los locales y medios de transporte del sujeto pasivo investigado

Indica el propio Código Orgánico Tributario que las inspecciones de locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los sujetos pasivos fiscalizados, deberán realizarse durante horas hábiles, y en caso de que se practiquen durante horas y días inhábiles o en los domicilios particulares, se requerirá de expresa orden judicial de allanamiento, que deberá ser decidida durante las veinticuatro (24) horas de haberse solicitado. Dado lo delicado de una situación de allanamiento en el domicilio particular del sujeto pasivo fiscalizado, debe tenerse en cuenta que el hogar doméstico es inviolable, de conformidad con el artículo 47 de la Constitución, cuyo irrespeto habilita plenamente el ejercicio de la acción de amparo constitucional, por un lado, y por el otro, tacha de ilegítima cualquier prueba obtenida por esa vía, de conformidad con el artículo 49 de la Constitución[20].

1.2.8. Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario o de cualquier fuerza pública

En la práctica de fiscalizaciones, la Administración Tributaria podrá, cuando le fuese impedido desempeñar sus facultades, funciones y atribuciones de investigación, requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario o de cualquier fuerza pública, si ello fuese necesario para ejercer sus facultades. En efecto, y como ha sido precisado en la doctrina[21], el requerimiento de la Administración Tributaria al Resguardo, debe satisfacer dos condiciones mínimas: (i) el impedimento de las facultades de fiscalización por parte del sujeto pasivo; y (ii) la plena convicción de la fiscalización, de no poder cumplir sus funciones sin el auxilio en

[19] Cf. Homes Jiménez, Luis, *op. cit.*, p. 389.
[20] Cf. Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, p. 24.
[21] Cf. Homes Jiménez, Luis, *op. cit.*, pp. 392 y 393.

cuestión. Por lo anterior, no es dable que como práctica rutinaria la Administración Tributaria se acompañe del Resguardo Nacional Tributario, en la medida que éste es por su naturaleza un órgano auxiliar y de apoyo, de conformidad con el artículo 140 del Código Orgánico Tributario[22].

1.2.9. Solicitar medidas cautelares

Durante la sustanciación del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria está facultada para solicitar medidas cautelares al Tribunal competente, cuando exista riesgo de percepción de los tributos, accesorios y multas, en los términos establecidos en los artículos 296 al 301 del Código Orgánico Tributario.

1.3. Límites de la potestad de investigación tributaria y de las facultades fiscalizadoras

Precisadas las *facultades* que tiene la Administración Tributaria para hacer efectiva la potestad de investigación fiscal, a continuación se expondrán los límites *generales* de dicha potestad y *particulares* de las facultades de fiscalización.

1.3.1. Límites generales de la potestad de investigación tributaria

1.3.1.1. El principio de legalidad administrativa

El principio de legalidad administrativa -o de *preeminencia* de la ley[23]- se refiere, como es sabido, a la *esfera aplicativa* del principio general de legalidad[24], consistiendo, como algunos lo han

[22] Cf. *Ibid.*, pp. 393 y 394.

[23] Cf. Torruco Salcedo, Sitlali, "El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana", *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 92.

[24] Cf. *Ibid.*, p. 92.

entendido, en que toda actuación administrativa debe encontrar fundamento en ley material[25], o en los términos habitualmente expuestos por la doctrina, en la *sujeción absoluta* de la Administración Pública a la Ley y al Derecho, fórmula ésta adoptada por el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de acuerdo al cual: "La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho".

Abonando a lo anterior, también se ha entendido[26] que el principio de legalidad administrativa está ubicado en el artículo 137 de la Norma Fundamental, según el cual: "La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen".

Pues bien, este cardinal principio que guía la actividad administrativa, representa el primer límite para el ejercicio de la potestad de investigación fiscal, debido a que no le está dado a la Administración Tributaria llevar a cabo actuaciones para las cuales no esté expresa y legalmente habilitada. En este mismo sentido, se ha expresado Fraga Pittaluga, para quien "las competencias fiscalizadoras de la Administración Tributaria son única y exclusivamente las señaladas en la ley, las cuales, de paso, son suficientemente amplias"[27]. Lo anterior, como luce evidente, con fines de proscribir la discrecionalidad en este ámbito y, dentro de ella, una manifestación patológica de la misma: la arbitrariedad[28].

---

[25] Cf. Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 120.

[26] Cf. Pérez Luciani, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009, p. 127.

[27] Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, p. 15.

[28] *Idem.*

1.3.1.2. La forma o formalidad en el ejercicio de la potestad de investigación tributaria

Como consecuencia directa del principio de legalidad administrativa, se desprende otro importante límite de la potestad de investigación tributaria, cual es la *forma o formalidad en su ejercicio*[29]. Lo anterior, además de encontrar expresa regulación legal en el ordenamiento jurídico-administrativo[30] y aceptación en la doctrina[31], se evidencian del propio Código Orgánico Tributario, específicamente en la Sección Sexta, del Capítulo III-De los Procedimientos, del Título IV-De la Administración Tributaria, comprensivo de las normas (artículos 177 al 193) que regulan el denominado "procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria", cuya serie de actos, además de ser el medio de actuación del cual dispone la Administración, constituyen el instrumento que sirve para que ésta se someta plenamente a la ley[32], en respecto del principio de legalidad administrativa[33].

---

[29] Al respecto, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "La potestad de investigación..." *cit.*, pp. 57-84; y Abache Carvajal, Serviliano, "La (des) formalización del ejercicio de la potestad de investigación fiscal: un problema actual del Derecho tributario venezolano", en Masbernat, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado*, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012, *in totum*.

[30] Artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública: "Toda competencia atribuida a los órganos y entes de la Administración Pública será de obligatorio cumplimiento y ejercida bajo las condiciones, *límites y procedimientos establecidos*; será irrenunciable, indelegable, improrrogable y no podrá ser relajada por convención alguna, salvo los casos expresamente previstos en las leyes y demás actos normativos". (Cursivas nuestras). Esta norma, si bien se refiere a la *competencia*, basta con recordar que ésta no es más que la "medida" de la *potestad*. Al respecto, véase: Fraga Pittaluga, Luis, *La incompetencia... cit.*, p. 21.

[31] Al respecto, véase, entre otros: González Pérez, Jesús, *La ética en la Administración pública*, Cuadernos Civitas, segunda edición, Madrid, 2000, p. 103; Santamaría Pastor, Juan Alfonso, *Principios de Derecho Administrativo*, volumen II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., tercera edición, Madrid, 2000, p. 58; y Hernández González, José Ignacio, "Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos", *Actualización en procedimiento administrativo*, Funeda, segunda edición revisada, Caracas, 2008, p. 77.

[32] Cf. Pérez Arraiz, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant Lo Blanch, Colección Financiero, Valencia, 2000, p. 12.

[33] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "La potestad de investigación..." *cit.*, pp. 73 y 74.

Por su parte, resulta de importancia la opinión de Sánchez, quien al explicar las facultades de la Administración Tributaria para exigir a los contribuyentes la satisfacción de sus tributos, precisa que: "Aún cuando la Administración Tributaria posee las más amplias facultades para compeler al cumplimiento de las cargas tributarias, sin embargo, debe encauzar su actividad a través de una serie de trámites procedimentales, de los cuales no puede exceptuarse, ni siquiera cuando tenga la certeza de la renuencia del sujeto pasivo a cumplir con sus obligaciones tributarias"[34].

En definitiva, "la potestad *abstracta* de investigación tributaria -como toda potestad administrativa-, debe *necesariamente* realizarse a través del conducto o medio transmisor que constituye el *cauce formal* del procedimiento administrativo de aplicación de los tributos, para poder *incoar* de esta manera el ejercicio *concreto* de las facultades de la Administración Tributaria, así como para *manifestar* la voluntad pública *sustantiva*, en garantía de la legalidad y de los derechos fundamentales *adjetivos* del contribuyente"[35], de lo que se infiere que cualquier actuación *informal* de la Administración es tanto ilegal cuanto inconstitucional, por violación de las normas del Código Orgánico Tributario y de la Constitución[36].

1.3.2. Límites particulares de las facultades fiscalizadoras

Además de los límites propios de cada una de las facultades anteriormente desarrolladas, y los límites generales para el ejercicio de la potestad de investigación fiscal, hay cuatro límites particulares y comunes a todas las indicadas facultades fiscalizadoras, cuales son: (i) límite temporal; (ii) límite espacial; (iii) límite personal; y (iv) límite material[37].

[34] Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 13. En igual sentido, véase: Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, pp. 25 y 26; y Fermín, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 598 y 599.

[35] Abache Carvajal, Serviliano, "La potestad de investigación..." *cit.*, p. 75.

[36] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "La potestad de investigación..." *cit.*, p. 74.

[37] En general, sobre este tema, véase: Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, pp. 51-60.

1.3.2.1. Límite temporal

Ante el silencio del Código Orgánico Tributario sobre el tiempo durante el cual se puede extender la fase investigativa de la fiscalización, comprendida entre la emisión y notificación de la providencia autorizatoria hasta la emisión y notificación del acta fiscal, se han desarrollado tres posiciones al respecto: (i) la primera, de acuerdo a la cual al no indicar el Código Orgánico Tributario algo al respecto, dicha omisión equivale a inexistencia de límite temporal, que significa que la fiscalización tendría como tiempo máximo de extensión el correspondiente a la prescripción de la obligación tributaria (cuatro o seis años, respectivamente)[38]; (ii) la segunda, que consiste en aplicar como límite temporal de la fiscalización, el lapso de caducidad contenido en el artículo 192 del Código Orgánico Tributario, que regula el período de un año que dispone la Administración Tributaria para dictar y notificar la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo[39]; y (iii) y la tercera posición, que se centra en la aplicación supletoria del artículo 60 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, a tenor del artículo 148 del Código Orgánico Tributario, que establece como lapso máximo en la tramitación de cualquier procedimiento administrativo un período de seis meses (con prórroga incluida), por virtud del principio constitucional a la seguridad jurídica[40].

---

[38] En esta línea, véase: Fraga Pittaluga, Luis, "Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 83, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, p. 35; y Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, pp. 51-55.

[39] Una crítica a esta posición, por desconocer el aspecto teleológico del lapso en cuestión, así como la debida proporcionalidad del ejercicio de las facultades fiscalizadoras, puede verse en: Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica..." *cit.*, p. 120.

[40] En esta línea, véase: Blanco-Uribe, Alberto, "Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización", en PARRA ARANGUREN, Fernando (Edit.), *Ensayos de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca*, Vol. I, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2004, pp. 145-150; y Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica..." *cit.*, pp. 120-122. Y, en general, sobre la procedencia de la aplicación de los lapsos de los procedimientos administrativos generales a los procedimientos tributarios especiales, para suplir los inconstitucionales vacíos normativos que atentan

1.3.2.2. Límite espacial

El límite espacial en la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria, estará regulado en la normativa del ente fiscal de que se trate, que desarrolle los aspectos pertinentes a sus competencias por el territorio. Este es el caso, por ejemplo, de la Resolución 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del SENIAT, cuya distribución competencial por el espacio se hace a partir de Gerencias Regionales de Tributos Internos. En este sentido, se ha entendido que tal limitación por el espacio no impide que con ocasión a una fiscalización se requiera información a terceros domiciliados fuera del espacio de competencia del ente actuante[41].

1.3.2.3. Límite personal

En cuanto al límite personal, éste se concreta en el sujeto pasivo fiscalizado, que debe ser identificado con toda precisión en la providencia administrativa autorizatoria de la actuación investigativa, de conformidad con el artículo 178 del Código Orgánico Tributario. Aunado a lo anterior, y si bien es cierto que no está regulado mediante ley alguna la forma o procedimiento de selección de los sujetos pasivos a investigarse, no es menos cierto que tal situación -poco deseable- ha sido comentada y advertida en la doctrina: "Así, la selección por parte de la Administración Tributaria de determinado contribuyente o responsable a los efectos de ejercer sus facultades de investigación y fiscalización, debería atender a métodos determinados y previamente establecidos para la escogencia de la muestra tributaria, a cuyo fin podría excluirse al órgano encargado de fiscalizar, para hacer de ello una actividad lo más alejada posible del ámbito de la arbitrariedad"[42].

---

abiertamente contra el principio de seguridad jurídica, y sobre la crítica al criterio que predica la aplicación del lapso de prescripción como plazo de duración máxima del procedimiento de fiscalización, véase: García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 222 y ss.

[41] Cf. Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, pp. 56-58.

[42] *Ibid.*, p. 59.

1.3.2.3. Límite material

Finalmente, el límite material está impuesto, al igual que el personal, por el artículo 178 del Código Orgánico Tributario, que exige indicar "con toda precisión" en la providencia autorizatoria del inicio del procedimiento de fiscalización, además del contribuyente o responsable (límite personal), los tributos, períodos y, de ser el caso, los elementos de la base imponible que se investigarán, así como la identificación de los funcionarios actuantes y cualquier otra información que individualice aún más las actuaciones fiscales.

1.4. Derechos y garantías de los sujetos pasivos frente a la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria

Son muchos los derechos que tiene el sujeto pasivo frente a la actuación investigadora de la Administración Tributaria[43], clasificables según se puedan hacer valer *antes, durante y después* de la sustanciación del procedimiento de fiscalización[44]. Siendo así, a continuación se enunciarán exclusivamente aquellos derechos directamente vinculados con el ejercicio de las facultades fiscalizadoras, esto es, durante la fase investigativa del procedimiento de fiscalización, comprendida entre la notificación de la providencia administrativa autorizatoria y la subsecuente emisión del acta fiscal[45].

1.4.1. Derecho a la apertura de (y acceso al) expediente administrativo

El sujeto pasivo de la fiscalización tiene el derecho a la apertura de un expediente administrativo, de conformidad con el artículo 179 del Código Orgánico Tributario, así como a

[43] Sobre este tema véase, entre otros: Blanco-Uribe, Alberto, "Hacia un estatuto..." *cit.*, pp. 111-153; Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, pp. 25-82; y Fraga Pittaluga, Luis, "Las Garantías Formales..." *cit.*, pp. 45-78.

[44] Cf. Blanco-Uribe, Alberto, "Hacia un estatuto..." *cit.*, pp. 136-150.

[45] En este desarrollo se sigue -principalmente y dada su utilidad- el esquema propuesto en *Idem.*; y en Blanco-Uribe, Alberto, "Tributación y Derechos Humanos", inédito.

su correspondiente acceso según los artículos 143 de la Constitución y 151 del Código Orgánico Tributario, que son corolarios de los derechos a la información y participación.

1.4.2. Derecho al ejercicio motivado, racional y proporcionado de las facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria

Las facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria (artículos 121.2, 127 y 128 del Código Orgánico Tributario), si bien son amplias, no son ilimitadas, ni son en exceso discrecionales ni -mucho menos- arbitrarias. Su ejercicio, en constitucional interpretación de los principios que informan el procedimiento administrativo, debe obligatoriamente ser motivado, racional y proporcionado.

1.4.3. Derecho a obtener constancia oficial de comparecencia a las citaciones y a hacerse representar

En la misma medida que la Administración Tributaria tiene la facultad fiscalizadora de exigir la comparecencia de los sujetos pasivos a sus oficinas, según se expuso anteriormente, éstos tienen, tanto por mandato del artículo 150 del Código Orgánico Tributario, cuanto por disposición del artículo 46 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el derecho de obtener la constancia oficial de haber asistido y atendido las citaciones, pudiendo cumplir las mismas personalmente o mediante representación legal o voluntaria, de conformidad con el artículo 149 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 25 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 11 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos.

1.4.4. Derecho a la no autoinculpación

Con ocasión a las indicadas facultades fiscalizadoras de la Administración Tributaria de exigir a los sujetos pasivos tanto la exhibición de documentación cuanto la comparencia ante sus oficinas, éstos tienen el derecho de no exhibir documentos o responder preguntas en sus comparecencias que los inculpen

de algún delito fiscal, precisamente por razón del derecho a la no autoinculpación, establecido en el artículo 49.5 de la Constitución, situación dable debido a la naturaleza determinadora y sancionadora del procedimiento de fiscalización.

1.4.5. Derecho a no atender actuaciones fiscalizadoras en días y horas inhábiles

Los artículos 152 y 165 del Código Orgánico Tributario expresamente establecen la obligación en cabeza de la Administración Tributaria de practicar sus actuaciones (y, dentro de ellas, sus notificaciones) en días y horas hábiles, de ahí que los sujetos pasivos tengan correlativamente el derecho a no atender dichas actuaciones en días y horas inhábiles.

1.4.6. Derecho al acatamiento del principio de libertad probatoria

El sujeto pasivo tiene el derecho de invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho (libertad probatoria), hecha excepción del juramento y la confesión de empleados, si implican confesión de la Administración Tributaria, de acuerdo al artículo 156 del Código Orgánico Tributario; cuya evaluación deberá hacerse por la sana crítica, en acatamiento del artículo 507 del Código de Procedimiento Civil.

1.4.7. Derecho al acatamiento de los principios de informalidad, flexibilidad, de actuación de oficio y de búsqueda de la verdad real

El sujeto pasivo, en el marco de su derecho general a la participación en los procedimientos administrativos, tiene el derecho que se acaten los principios de informalidad, flexibilidad, actuación de oficio y búsqueda de la verdad real, que a la postre se traduce en entender los lapsos de sustanciación de manera no preclusiva y no perentoria, a tenor del artículo 160 del Código Orgánico Tributario, y los artículos 32 y 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

1.4.8. Derecho a obtener copia de documentos situados en archivos u oficinas sellados o precintados

Por virtud del artículo 182 del Código Orgánico Tributario, los sujetos pasivos de la fiscalización tienen el derecho a obtener copia de los documentos que le pertenezcan y estén situados en archivos u oficinas sellados o precintados de la Administración Tributaria.

1.4.9. Derecho a la confidencialidad de la información frente a terceros

La Administración Tributaria tiene la obligación de garantizar el carácter reservado de la información y documentación del sujeto pasivo fiscalizado, tal como lo disponen los artículos 126, 129 Parágrafo Único y 139 del Código Orgánico Tributario, por razones de variada índole, como ejemplo, por fines de competencia empresarial y secreto industrial.

1.4.10. Derecho a solicitar la sustitución de las medidas cautelares decretadas y a hacer oposición a las mismas

A tenor de lo establecido en los artículos 299 y 300 del Código Orgánico Tributario, el sujeto pasivo interesado podrá solicitar la sustitución de las medidas cautelares decretadas, por garantías que el Tribunal competente considere suficientes y que cumplan las formalidades del artículo 72 *eiusdem*; así como podrá oponerse a la ejecución de la medida decretada, conforme lo previsto en el artículo 602 del Código de Procedimiento Civil.

1.4.11. Derecho a una determinación sobre base cierta

En efecto, indistintamente de que no se desprenda del tenor literal de los artículos 131 y 132 del Código Orgánico Tributario, se ha entendido[46] que la Administración Tributaria debe realizar,

[46] Al respecto, véase: Fraga Pittaluga, Luis, *La defensa... cit.*, pp. 45 y 46; y Blanco-Uribe, Alberto, "Hacia un estatuto..." *cit.*, pp. 144 y 145.

en primer lugar, la determinación sobre base cierta, a los fines de obtener los elementos de los cuales se desprenda de manera directa el nacimiento de la obligación tributaria, por medio de la realización del hecho imponible, y sólo cuando le sea imposible hacerlo de esa manera -y por vía de excepción- tendrá que acudir a la modalidad sobre base presuntiva, en respeto al principio constitucional de capacidad contributiva[47].

1.4.12. Derecho a la finalización de la fiscalización en un lapso razonable, por aplicación del principio de seguridad jurídica

Este derecho de los sujetos pasivos, se enmarca dentro del límite temporal que tiene la Administración Tributaria para ejercer sus facultades fiscalizadoras, en sintonía con las tres posiciones comentadas que se han elaborado en la doctrina y jurisprudencia, que por razón del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 299 de la Constitución, no se pueden entender abiertos indefinidamente los procedimientos de fiscalización, amén de la palpable afectación que ello tendría sobre los derechos a la libertad de empresa y mínima intervención de la actividad administrativa.

2. El Procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria

Salvador Sánchez González*

2.1. Consideraciones generales[48]

El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria es el instrumento por intermedio del cual la

[47] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica..." *cit.*, p. 106.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello. Especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Ex-Profesor de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Profesor en la especialización de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

[48] Véase: SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El Procedimiento de Fiscalización y*

Administración Tributaria, de oficio, procede a declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia "(...), *mediante el cumplimiento de una serie de actos concatenados entre sí, destinados a controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos del tributo*".[49]

Así, el artículo 177 del COT[50], es imperativo al señalar que la Administración Tributaria debe sujetarse a este procedimiento cuando fiscalice el cumplimiento de obligaciones tributarias o cuando proceda de oficio a la determinación de la obligación tributaria.

En tal virtud, aún cuando la Administración Tributaria posee las más amplias facultades para compeler al cumplimiento de las cargas tributarias, sin embargo, debe encausar su actividad a través de una serie de trámites procedimentales, de los cuales no puede exceptuarse, ni siquiera cuando tenga la certeza de la renuencia del sujeto pasivo a cumplir con sus obligaciones tributarias.

En este sentido, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha sido enfática al sostener:

> "(...) la Administración Tributaria no puede pretender la conminación al pago de ningún tributo, pese al eventual carácter autoaplicativo de la norma que lo contenga, si antes no tramita un procedimiento administrativo que determine la obligación tributaria que se adeuda. Las propias normas tributarias

Determinación de la Obligación Tributaria, Ediciones Fraga, Sánchez y Asociados, Caracas, 2005.

[49] *Cf.S.* TSJ/SPA, 29.01.09, caso Zaramella & Pavan Construction Company, S.A.

[50] Artículo 177, COT.- "Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o a la procedencia de las devoluciones o recuperaciones otorgadas conforme a lo previsto en la sección octava de este capítulo, o en las leyes y demás normas de carácter tributario, así como cuando proceda a la determinación a que se refieren los artículos 131, 132 y 133 de este Código, y, en su caso, aplique las sanciones correspondientes, se sujetará al procedimiento previsto en esta Sección."

> preceptúan un sistema de castigo (imposición de multas, entre otros) para los contribuyentes que se rehúsen al fiel cumplimiento de sus obligaciones; pero, ante la existencia de contribuyentes esquivos, la Administración no puede desatender y actuar al margen de las formalidades que, necesariamente, deben producirse so pena de viciar de nulidad sus actuaciones. (...)
>
> En el caso de autos, como lo delató el juzgador de instancia, no consta en el expediente que la supuesta deuda tributaria que la demandada habría comunicado a la quejosa verbalmente, según se delató, realmente exista formalmente, pues ésta, al menos aparentemente, no fue objeto de ningún procedimiento administrativo de determinación tributaria, razón por la cual la supuesta deuda no puede exigirse, pues, como se explicó precedentemente, tal actuación, sin sustento legal, ***injuria*** los derechos constitucionales a la defensa, debido proceso, propiedad y libertad económica que asisten a la demandante." [51]

En consecuencia, la Administración Tributaria debe cumplir con este procedimiento como garantía del derecho a la defensa y al debido proceso del sujeto pasivo, cuando se proceda a determinar la existencia de una deuda tributaria o su inexistencia.

2.2. Inicio del procedimiento.

2.2.1. Providencia autorizatoria previa.

El procedimiento de fiscalización y determinación de oficio de la obligación tributaria se inicia con una providencia por cuya virtud se habilita a los funcionarios de la Administración Tributaria, en ella señalados, al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en el COT y demás normas tributarias[52]. Esta

[51] *Cf.S.* TSJ/SC, 10.08.09, caso Talleres Rootes, C.A.

[52] Artículo 178, COT: "Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administra-

providencia deviene en un acto administrativo de trámite que resulta esencial para iniciar la actuación fiscal, al extremo que si el fiscal actuante no presenta la debida autorización, el contribuyente o responsable no está obligado a entregarle los libros y comprobantes respectivos para que proceda a realizar la investigación.[53]

2.2.2. Finalidad.

La providencia autorizatoria para ejercer las funciones de fiscalización, cumple, entre otros, los siguientes objetivos: (i) Evitar intervenciones contrarias a los fines perseguidos por la Administración Tributaria, es decir, actuaciones fiscales ejecutadas en desviación del poder conferido a ésta y (ii) Proteger el derecho a la inviolabilidad de los archivos privados del contribuyente o responsable, derecho éste contenido en forma genérica en el Artículo 48 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según el cual el Estado garantiza el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas.[54]

2.2.3 Contenido.

La providencia que autoriza la fiscalización, debe emitirse por escrito e indicar con precisión: i) El contribuyente o responsable; ii) Los tributos a fiscalizar; iii) Los períodos tributarios a

---

ción Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación."

[53] *Cf.S.* TSJ/SPA, 25.09.02, caso Fundición Metalúrgica Lemos, C.A.

[54] Artículo 48, CN.- "Se garantiza el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas. No podrán ser interferidas sino por orden de un tribunal competente, con el cumplimiento de las disposiciones legales y preservándose el secreto de lo privado que no guarde relación con el correspondiente proceso".

fiscalizar; iv) los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar; v) La identificación de los funcionarios actuantes[55]; y (vi) cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

2.2.4. Omisión de la autorización. Consecuencias invalidantes.

La autorización previa para fiscalizar es un acto de trámite esencial en este procedimiento, y su omisión invalida las actuaciones procedimentales posteriores y, por ende, la resolución con la cual culmina el mismo, estará viciada de nulidad absoluta de conformidad con el numeral 4 del Artículo 240 del COT[56], en concordancia con el numeral 4 del Artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos[57], por la ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

Una vez emitida la providencia autorizatoria, la Administración Tributaria se encuentra facultada para ejercer su potestad de fiscalización frente a determinado sujeto pasivo, es decir, para intervenir en la esfera privada del contribuyente o responsable a los fines de fiscalizar y determinar de oficio la obligación tributaria.

2.3. El Acta de Conformidad.

Culminada la fase de fiscalización, la actuación fiscal debe emitir un acta de conformidad o un acta de reparo fiscal. En

---

55 Debemos señalar que "*Esta autorización (...), es personalísima, o sea, sólo habilita para actuar a los funcionarios señalados en la misma y no a otros, y debe ser emitida por funcionario competente; de lo contrario es inválida y no tiene porqué ser atendida por el contribuyente*", Fraga Pittaluga, Luis, *La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria,* Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998, p. 17.

56 Artículo 240, COT.- "Los actos de la Administración Tributaria serán absolutamente nulos en los siguientes casos: (*omissis*) 4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido".

57 Artículo 19.- "Los actos de la administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos: (*omissis*) 4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido."

efecto, tanto el acta de reparo como la de conformidad, son actos que finalizan el primer *ciclo* investigativo o preparatorio, en este procedimiento.[58]

2.3.1. Concepto

Podemos definir el ***acta de conformidad*** como aquel acto administrativo que pone fin a la investigación fiscal practicada por la Administración Tributaria, declarando que la situación tributaria del contribuyente o responsable investigado resulta conforme a las leyes que regulan la determinación del tributo, limitando así la facultad de fiscalización respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible que fueron objeto de comprobación[59].

2.4. Acta de Reparo Fiscal.

Si la fiscalización no culmina en un acta de conformidad, entonces debe emitirse un acta de reparo fiscal.

2.4.1. Concepto.

El Acta de Reparo Fiscal es un acto administrativo de trámite a través del cual la Administración Tributaria, en ejercicio de su función de investigación, ***deja constancia de las objeciones formuladas a la situación jurídica tributaria del contribuyente o responsable, como resultado de la fiscalización practicada,*** permitiendo a estos ejercer su derecho a la defensa mediante la formulación de los descargos y la presentación de las pruebas correspondientes.[60]

---

[58] *Cf.S.* TSJ/SPA, 29.01.09, caso ZARAMELLA & PAVAN CONSTRUCTION COMPANY, S.A. (Z & P CONSTRUCTION CO., S.A.)

[59] Véase, RUAN SANTOS, Gabriel, La Función de Determinación en el Nuevo Código Orgánico Tributario", En: *Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Editorial LIVROSCA, C.A.-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, pp. 448 y 449.

[60] *Cf.S.* TSJ/SPA, 02.04.02, caso Inversiones Kiruelas, C.A.

2.4.2. Naturaleza jurídica.

El Acta de Reparo Fiscal es un acto administrativo de mero trámite y, por ende, no es recurrible toda vez que, no culmina el procedimiento, ni imposibilita su continuación, ni prejuzga como definitivo ni causa indefensión.

Sobre este particular, la jurisprudencia ha sido clara, al expresar: "*El acta fiscal es un acto de mero trámite que no pone fin al procedimiento instruido, ni al asunto debatido, que tiene carácter preparatorio y que como tal, no es susceptible de ser impugnado directamente mediante el recurso contencioso tributario, a menos que el acta llegare a causar indefensión, prejuzgare sobre lo definitivo, o impida la continuación del procedimiento iniciado. De manera que, si el acta fiscal no se limita a constatar unos hechos configurativos de las objeciones fiscales, sino que por el contrario, determina en forma definitiva el monto del tributo omitido por la contribuyente, y la sanción impuesta, requiriéndole su pago inmediato, este mandato afectaría los derechos subjetivos del contribuyente, y desnaturalizaría el carácter de simple acto preparatorio, de trámite, que tiene el acta fiscal, lo cual la haría susceptible de impugnación mediante el recurso contencioso tributario*"[61].

2.4.3. Requisitos.

Dispone el artículo 183 del COT, que una vez finalizada la fiscalización se levantará un acta de reparo fiscal la cual deberá contener los siguientes requisitos:

(i) Lugar y fecha de emisión; (ii) Identificación del contribuyente o responsable; (iii) Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible; (iv) Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización; (v) Discriminación de los montos por concepto de tributos a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 de este Código; (vi) Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva

[61] *Cf.S.* CSJ/SPA/ETII, 01.12 99, caso Inmobiliaria El Tuy, C.A. Véase también *S.* TSJ/SPA, 29.06.06, caso INCE vs. Constructora Dycven, S.A.

de libertad, si los hubiere; (vii) Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

2.4.4. Efectos de la notificación del Acta de Reparo Fiscal.

2.4.4.1. Presunción de veracidad.

El Artículo 184 del COT vigente inviste de una presunción de veracidad, *iuris tantum*, al contenido del acta de reparo fiscal. Dispone la citada norma que: "*El Acta de Reparo hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario*"[62].

Al respecto, debemos señalar que la presunción de veracidad de la cual goza el acta de reparo fiscal, en modo alguno implica que la carga de la prueba recaiga en su totalidad y automáticamente sobre el contribuyente, ya que ello dependerá del medio de prueba de que se trate y a cuál de las partes le resulte más factible llevarla al procedimiento[63]. En todo caso, lo que sí será carga del contribuyente, es rebatir el contenido del acta de reparo fiscal para desvirtuar esa presunción de veracidad de la cual se encuentra investida, independientemente que le corresponda o no la carga probatoria.

2.4.4.2. Interrupción de la prescripción.

Otro de los efectos atribuibles al acta de reparo fiscal, es su poder interruptivo del curso de la prescripción, por constituir una acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente a

---

[62] *Sentencias* CSJ/SPA/ET, 05.04.93, Caso: La Cocina, C.A., TSJ/SPA, del 18.03.03, caso Concretera Caracas Oriente; 15.01.03, caso: Consolidada de Ferrys, C.A. y 30.11.05; caso: Chrysler Motor de Venezuela, S.A.

[63] Sobre este tema véase: FRAGA PITTALUGA, Luis, "Consideraciones Generales Sobre la Prueba en el Proceso Contencioso Tributario", En: *Contencioso Tributario Hoy*, Tomo I, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, pp. 133 y ss.; RUAN SANTOS, Gabriel, O.c., pp. 442 y ss; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Funeda, Colección Estudios Jurídicos Nº 93, Caracas, 2012, pp. 89-97.

la fiscalización y determinación del tributo a tenor de lo previsto en el numeral 1 del Artículo 61 del COT.[64]

2.4.4.3. Garantía del derecho a la defensa.

La importancia de la notificación del acta de reparo fiscal incide sobre el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente, ya que sólo a través del conocimiento de los hechos imputados en el acta, éste podrá controvertirlos en el curso del procedimiento.

2.4.4.4. Emplazamiento al contribuyente.

El acta de reparo fiscal, dentro del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria, deviene en el primer y único acto que invita y persuade al contribuyente, a los fines de que regularice su situación tributaria (Artículo 185 del COT)[65].

2.4.4.5. Efectos probatorios.

El acta de reparo fiscal constituye un medio de prueba para solicitar medidas cautelares *"extralitem"* de créditos por tributos aún no determinados (Artículo 297 del COT[66]). En efecto, basta con la presunción del crédito para decretar medidas cautelares, cuando exista riesgo para la percepción de los créditos

---

[64] Artículo 61, COT.- "La prescripción se interrumpe, según corresponda:
1. Por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo por cada hecho imponible.
(*omissis*)".

[65] Artículo 185, COT.- "En el Acta de Reparo se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada".

[66] Artículo 297, COT.- "El Tribunal, con vista al documento en que conste la existencia del crédito o la presunción del mismo, decretará la medida o medidas graduadas en proporción del riesgo cuantía y demás circunstancias del caso.
El riesgo deberá ser justificado por la Administración Tributaria ante el Tribunal competente, y éste practicará la medida sin mayores dilaciones".

por tributos, accesorios y multas, aún cuando se encuentren en proceso de determinación[67].

2.4.4.6. Limita la facultad de fiscalización y da comienzo a los plazos procedimentales

Por argumento en contrario de lo dispuesto en el Parágrafo Único del Artículo 187 del COT, le estaría vedado a la Administración Tributaria practicar una nueva fiscalización sobre los mismos tributos, períodos o elementos de la base imponible abarcados en el acta de reparo fiscal, salvo "*cuando se trate de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubieran producido un resultado distinto*".

Por último, con la notificación del acta de reparo fiscal comienza a computarse el lapso para la aceptación de las objeciones formuladas y, seguidamente a su vencimiento, el lapso para presentar el escrito de descargos.

2.4.5. Omisión del Acta de Reparo Fiscal. Consecuencias invalidantes.

La omisión del acta de reparo daría lugar a la nulidad absoluta de la resolución que culmina el procedimiento, en tanto devendría en un acto dictado con prescindencia total y absoluta del procedimiento establecido, por cuanto la notificación del acta de reparo protege el derecho constitucional a la defensa y al debido proceso del contribuyente o responsable[68].

2.5. Emplazamiento al contribuyente.

La fase del procedimiento de fiscalización y determinación que sigue a la notificación del acta de reparo fiscal, es la que corresponde al emplazamiento o invitación que realiza la Administración Tributaria al sujeto pasivo a los fines de que acepte total o parcialmente el contenido del acta de reparo fiscal y así regularice

[67] *Cf.S.* TSJ/SPA, 13.01.10, caso Recreativos del Caribe, C.A.
[68] Véase *S.* CSJ/SPA, 01.12.99/ETII, caso Inmobiliaria El Tuy, C.A.

su situación fiscal. A continuación exponemos los pormenores de esta fase procedimental.

2.5.1. Concepto y Finalidad.

Es la invitación que debe contener toda acta de reparo fiscal, a los fines que el contribuyente o responsable proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante, dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a su notificación (Art. 185, COT).

La finalidad del plazo establecido para que el contribuyente o responsable acepte total o parcialmente el contenido del acta de reparo fiscal, es la de acelerar la recaudación tributaria y permitir la terminación del procedimiento en el caso que se proceda al pago del tributo.[69]

2.5.2. Efectos de la aceptación del Acta de Reparo Fiscal.

2.5.2.1. Firmeza de los reparos formulados.

La aceptación de los reparos contenidos en el acta fiscal, trae como consecuencia la terminación acelerada del procedimiento de fiscalización y determinación de oficio, a cuyo efecto la Administración Tributaria debe emitir la resolución correspondiente.

Ahora bien, se discute si la aceptación de los reparos formulados en el acta de reparo fiscal le otorga firmeza a los mismos, por lo que no podrían ser objeto de impugnación mediante el ejercicio de los recursos administrativos o judiciales previstos en el COT. Una parte de la doctrina expresa que una vez que el contribuyente o responsable acepta el reparo formulado, éste queda firme y no podría ser objeto de impugnación, en tanto la aceptación supone la manifestación de voluntad inequívoca de no objetar el dicho de la actuación fiscal.[70]

---

[69] *Cf.S.* TSJ/SPA, 13.11.01, caso Mecánica Industrial Venezolana, S.A. (MIVENSA); TSJ/SPA, 14.08.07, caso Sucesión de Eneida Adelfa Azocar Lazarde.

[70] FERMÍN, Juan Carlos, "Fiscalización Tributaria y Procedimiento Administrativo Sumario", En: La Administración Tributaria y los Derechos del Con-

En nuestro criterio, aún cuando el contribuyente preste su conformidad al acta de reparo fiscal, podría:

(i) Impugnar la Resolución dictada como consecuencia de la aceptación al acta de reparo, en el supuesto que el cálculo del tributo, multas e intereses no sea conforme a derecho, *vgr.*, cuando existe un error de cálculo.

(ii) Impugnar la Resolución fundamentado en razones de inconstitucionalidad o ilegalidad, ya que en modo alguno la aceptación del contribuyente puede justificar la errada aplicación de normas tributarias en contraposición al principio de legalidad tributaria, aunado a que impedir el control de estos actos menoscabaría el derecho a la tutela judicial efectiva[71], previsto en el artículo 26 constitucional.

(iii) Por último, el contribuyente puede solicitar el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente a tenor del Artículo 194 del COT,[72] en el supuesto que el tributo pagado constituya un pago de lo indebido, por carecer de causa legítima su percepción.

2.6. Fase de Instrucción. Escrito de Descargos y Pruebas[73].

Si el sujeto pasivo no acepta el acta de reparo fiscal, entonces puede ejercer su derecho a la defensa con la presentación del

tribuyente, *Homenaje a la Memoria de Ilse van der Velde*, Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998, p. 247. Véase también *S.* TSJ/SPA, 30.07.02, caso EUROBUILDING INTERNACIONAL C.A.

71 Véase *S.* TSJ/SPA, 15.11.06, caso Banco Mercantil, S.A.C.A.

72 Artículo 194, COT.- "Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos".

73 Sobre este tema véase: Sánchez González, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fraga, Sánchez & Asociados, Caracas, 2005, pp. 122 y ss; Díaz Candía, Hernando, Los Procedimientos Administrativos en el Código Orgánico Tributario", En: *Revista de la Fundación*

escrito de descargos, que constituye el medio a través del cual, el contribuyente o responsable inserto en el procedimiento, expone las razones de hecho y de derecho que lo llevan a controvertir las objeciones a su situación tributaria plasmadas en el acta de reparo fiscal.

El lapso para presentar el escrito de descargos, a tenor de lo previsto en el artículo 188 del COT[74], es de de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del vencimiento del plazo para la aceptación del contenido del acta de reparo fiscal, establecido en el artículo 185 *eiusdem*. Este plazo será de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia en el impuesto sobre la renta, lo cual se justifica en atención a la

Procuraduría General de la República Nº 12, Caracas, 1995, p. 237; Van der Velde Hedderich, Ilse, *In Memoriam*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, pp. 31 y ss.; Octavio, José Andrés, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1998, pp. 285 y ss; Díaz Ibarra, Valmy, "Apostillas sobre el mito de la caducidad en el lapso (oportunidad) para descargar y probar contra las Actas Fiscales" *En: Revista de Derecho Tributario Nº 108*, LEGIS Editores-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005, p. 114 y ss; Blanco-Uribe Quintero, *Las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario*, Ediciones FUNEDA, Caracas, 1997, pp. 49 y ss; Córdova Vásquez, Jesús, "Las pruebas en el Procedimiento Sumario Administrativo del Código Orgánico Tributario". En: *Revista de Derecho Tributario Nº 90*, LEGISLEC Editores-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, pp. 26 y 27; Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 122, LEGIS Editores-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, pp. 115 y 116.

74 Artículo 188, COT.- "Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparo versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia (omissis)".

complejidad de este tipo de determinación y a la multiplicidad de información que es necesario recabar.

La presentación del escrito de descargos si bien interesa al contribuyente, sin embargo no deviene en una obligación cuyo incumplimiento le pueda acarrear consecuencias procedimentales negativas, al punto que su omisión en modo alguno implica la aceptación de los reparos formulados por la Administración Tributaria. De allí que no pueda calificarse al escrito de descargos como un medio de impugnación, ya que su omisión no genera la firmeza de la actuación fiscal.[75]

Conjuntamente con el escrito de descargos, el contribuyente o responsable tiene la oportunidad de promover las pruebas que estime pertinentes. Si las pruebas promovidas en dicha oportunidad requieren evacuación, se abrirá un lapso de quince (15) días hábiles, prorrogable por un período igual, cuando el lapso anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, las cuales se harán constar en el expediente (Artículo 189 del COT).

2.7. Resolución culminatoria del procedimiento.

Concluida la fase de instrucción, el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria culmina con una Resolución que emite un órgano de la Administración Tributaria distinto al que ejecutó la actuación fiscal.

2.7.1. Requisitos formales.

La resolución culminatoria del procedimiento debe contener los siguientes requisitos: (i) Lugar y fecha de emisión; (ii) Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio; (iii) Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso,

[75] DÍAZ CANDÍA, Hernando, *"Los Procedimientos Administrativos en el Código Orgánico Tributario"*. Revista Fundación Procuraduría General de la República Nº 12, Caracas, 1995, p. 237. Véase también S. CSJ/SPAET, 17.01.95, (Caso Venalum, C.A.).

los elementos fiscalizados de la base imponible; (iv) Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización; (v) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas; (vi) Fundamentos de la decisión; (vii) Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de libertad, si los hubiere; (viii) Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos; (ix) Recursos que correspondan contra la resolución y (x) Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

2.7.2. Naturaleza jurídica.

La resolución culminatoria del procedimiento de fiscalización y determinación de oficio de la obligación tributaria, es un acto administrativo que pone fin al procedimiento y permite al contribuyente o responsable ejercer los recursos (jerárquico o contencioso tributario) previstos en el COT.

2.7.3. Plazo para dictarla. Perentoriedad del plazo. Consecuencias invalidantes.

El Artículo 192 del COT, dispone:

> *"La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, para dictar la resolución culminatoria de sumario.*
> *Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el Sumario y el Acta invalidada y sin efecto legal alguno.*
> *Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro, siempre que se haga constar en el Acta que inicia el nuevo Sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes.*
> *(...)*

Parágrafo Tercero: El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de dos (2) años en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia".

De la norma citada se infiere que una vez iniciado el procedimiento de determinación tributaria y concluido el lapso para que el contribuyente presente el escrito de descargos, comienza a computarse el lapso fatal de un año para dictar y notificar la resolución culminatoria del procedimiento[76]. Nada detiene el transcurso de este plazo, por lo que es irrelevante que haya o no actuación en el procedimiento.

2.7.4. Efectos de su notificación.

2.7.4.1. Cosa Determinada.

La determinación de oficio de la obligación tributaria contenida en la resolución que pone fin al procedimiento se convierte en *"Cosa Determinada"* o *"Cosa juzgada administrativa"* como se conoce en derecho administrativo. En tal virtud, le está vedado a la Administración Tributaria realizar otras determinaciones de oficio sobre el mismo objeto de la resolución, es decir, sobre el tributo, período y elementos constitutivos de la base imponible del tributo determinado[77].

---

[76] "(...) tres los lapsos que deben computarse a objeto de verificar si la resolución culminatoria del sumario administrativo fue dictada y válidamente notificada dentro del plazo máximo de un (1) año; a saber: i) el de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación del acta fiscal; ii) el de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del vencimiento de los quince anteriores, para presentar el escrito de descargos y, iii) el de un (1) año calendario o continuo contado a partir del vencimiento de los veinticinco (25) días hábiles de los descargos." *Cf.S.* TSJ/SPA, 29.01.09, caso Zaramella & Pavan Construction Company, S.A. En igual sentido consúltense: *S.* TSJ/SPA, 07.06.06, caso: Construcciones Urifin, C.A.; *S.* TSJ/SPA 08.03.06, caso: Industrias Azucareras, S.A.; *S.* TSJ/SPA, 05.04.06 caso: Acumuladores Fulgor, C.A. y *S.* TSJ/SPA 10.05.06, caso: Inversiones Super P.C. Store 54, C.A.

[77] Véase, RUAN SANTOS, Gabriel, O. c., pp. 447 y ss.

2.7.4.2. Acto de liquidación.

El acto de liquidación, es la consecuencia necesaria de la Resolución por cuanto contiene los conceptos determinados en la misma, haciéndolos exigibles al contribuyente.

2.7.4.3. Apertura de los plazos de impugnación.

A partir de la notificación de la resolución que culmina el procedimiento, comienza a computarse el lapso para la interposición del recurso jerárquico y del recurso contencioso tributario, el cual –en ambos casos– es de veinticinco días hábiles a tenor de lo previsto en los Artículos 244 y 261 del COT.[78]

2.7.4.4. Ejercicio de acciones penales.

De conformidad con el Parágrafo Primero del Artículo 192 del COT, en los casos que existieran elementos que presupongan la comisión de algún ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad, la Administración Tributaria, una vez verificada la notificación de la resolución culminatoria del sumario, enviará copia certificada del expediente al Ministerio Público, a fin de iniciar el respectivo juicio penal conforme a lo dispuesto en la Ley Procesal Penal.

2.7.4.5. Interrupción de la prescripción.

La notificación de la resolución que culmina el procedimiento, tiene la virtud de interrumpir el curso de la prescripción, por cuanto constituye una acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente a la fiscalización y determinación del tributo a tenor de lo previsto en el numeral 1 del Artículo 61 del COT.

---

[78] Artículo 244, COT.- "El lapso para interponer el recurso (jerárquico) será de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna". (Paréntesis Nuestro).
Artículo 261, COT.- "El lapso para interponer el recurso (contencioso tributario) será de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el recurso jerárquico en caso de denegación tácita de éste". (Paréntesis Nuestro)

3. El Procedimiento de Verificación de Declaraciones y Cumplimiento de deberes formales

Serviliano Abache Carvajal*

3.1. Introducción

Son varios los estudios de la doctrina venezolana que versan sobre el llamado "procedimiento de verificación tributaria"[79].

* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica* (máxima calificación), Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente* (máxima calificación), Universidad de Alicante - España. Profesor de la Cátedra *"Imposición Municipal"* en el Curso de Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra *"Tributación Estadal y Municipal"* en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa, Universidad Metropolitana. Profesor de la Cátedra *"Derecho Tributario Internacional"* en los Cursos de Especialización en Derecho Tributario y Gerencia Tributaria, Universidad Católica del Táchira. Profesor de las Cátedras *"Determinación Tributaria"* y *"Derecho Municipal Tributario"* del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP), Universidad Católica Andrés Bello. Profesor del Curso Intensivo de la Cátedra *"Finanzas Públicas"* de la Escuela de Derecho, Universidad Central de Venezuela. Profesor de la Cátedra *"Argumentación Jurídica"* de la Escuela de Derecho, Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de Número, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro y Ex-Secretario del Comité de Derecho Procesal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro y Ex-Secretario del Comité de Derecho Penal Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro del Consejo Directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Comisión Académica, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la "Reseña de Fiscalidad Sudamericana" de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, dirigida por el Prof. Víctor Uckmar. Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio *Doxa* de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante - España, dirigido por el Prof. Manuel Atienza.

79 Al respecto, véase: Díaz, Fátima, "El procedimiento de verificación previsto en el COT y la aplicación de las garantías constitucionales consagradas en el artículo 49 de la Constitución", *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, pp. 283-301; Weffe H., Carlos E., "La verificación y los derechos de los contribuyentes en el procedimiento penal tributario", *VII Jornadas Venezolanas de Derecho*

Todos coinciden en una idea: la inconstitucionalidad de este "procedimiento", por la violación, entre otros derechos, del debido proceso y la defensa del contribuyente.

En vista de lo anterior, el enfoque adoptado para desarrollar este tema consistirá, en primer lugar, en hacer un análisis descriptivo del procedimiento (artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario) y, en segundo lugar, un planteamiento crítico del mismo a la luz del artículo 49 de la Constitución.

3.2. Regulación de los procedimientos de verificación tributaria: análisis descriptivo de los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario

3.2.1. Concepto del procedimiento de verificación tributaria

Si bien el Código Orgánico Tributario no define este procedimiento, en la doctrina se ha propuesto un concepto del mismo,

Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, pp. 303-336; Andrade, Betty y Weffe H., Carlos E., "Las inspecciones administrativas en materia tributaria: apuntes sobre los procedimientos determinativos oficiosos de tributos", *Manual de práctica forense en inspecciones y procedimientos administrativos especiales*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Práctica Forense, Nº 2, Caracas, 2010, pp. 43-81; Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, pp. 227-280; Abache Carvajal, Serviliano, "La responsabilidad patrimonial del Estado «Administrador, Juez y Legislador» tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación" (Relatoría Nacional - Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Abeledo Perrot-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010, pp. 343-367; Abache Carvajal, Serviliano, "Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual", *Anuario de Derecho Público*, Nº 3, Ediciones Funeda, Caracas, 2010, pp. 401-417; y Abache Carvajal, Serviliano, "La ley como parámetro evaluativo en el test de constitucionalidad y el derecho a la defensa en materia tributaria. Comentario crítico a la sentencia Nº 00531/2011", *Cátedra Libre de Derechos Humanos UCV*, abril 2012, en http://clvddhhucv.wordpress.com/.

en un sentido normativo (o del *deber ser*), en los términos siguientes: "el procedimiento de verificación tributaria es *el procedimiento administrativo tributario por medio del cual, la Administración Tributaria revisa de oficio la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, determinando la existencia o no de la obligación tributaria y constatando el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, pudiendo imponer, en caso de comprobarse irregularidades o incumplimientos que constituyan ilícitos tributarios, las respectivas sanciones*" (cursivas del texto)[80].

En efecto, se trata de lo que otras legislaciones –*e. g.* la española[81]– han denominado procedimientos de *comprobación abreviada*, que consisten, precisamente, en la realización de análisis sintetizados sobre aspectos puntuales, en el caso venezolano, la revisión de la exactitud de la información contenida en la declaración del contribuyente o del cumplimiento de los deberes formales del sujeto pasivo[82], como más adelante se precisará.

3.2.2. Características del procedimiento de verificación tributaria

Del concepto propuesto en la doctrina, se pueden precisar las siguientes características del procedimiento verificador[83]:

- Se trata, de nuevo en un sentido normativo, de un procedimiento administrativo tributario[84].

---

[80] Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, p. 238.

[81] Al respecto, véase: Arias Velasco, José y Sartorio Albalat, Susana, *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, sexta edición, Madrid, 1996, pp. 111 y 112.

[82] Abache Carvajal, Serviliano, "De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 101.

[83] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias...", *cit*, p. 239.

[84] Y es precisamente por ello, que la doctrina se ha encargado de criticar severamente este "procedimiento", en la medida que ni en su estructura positiva, ni en su aplicación administrativa y judicial, se respeta la teoría general del procedimiento administrativo, por un lado, y la dogmática constitucional, por el otro, como se verá más adelante.

- Hay dos tipos de verificación: (i) la comprobadora de la exactitud de las declaraciones de los sujetos pasivos, en la que se determina la existencia (o inexistencia) de la obligación tributaria; y (ii) la comprobadora del cumplimiento (o incumplimiento) de los deberes formales de los mismos.

- Ambas modalidades de verificación se inician de oficio por la Administración Tributaria.

- La verificación de las declaraciones posee una naturaleza jurídica mixta, comprobadora-determinativa y sancionadora; y la verificación de los deberes formales, si bien es comprobadora y sancionadora, no es determinativa.

- En el marco de los dos tipos de verificación, la Administración Tributaria está facultada para imponer sanciones en caso de comprobarse incumplimientos.

3.2.3. Tipos de verificaciones tributarias

De conformidad con el artículo 172 del Código Orgánico Tributario, la Administración puede realizar dos tipos de verificaciones: (i) de las *declaraciones* presentadas por los contribuyentes o responsables; y (ii) de los *deberes formales* de los sujetos pasivos de la obligación tributaria[85].

3.2.3.1. Verificación de declaraciones tributarias

La verificación de las *declaraciones*[86] del sujeto pasivo, representa una típica actuación *comprobadora* -por oposición a

[85] Sobre los tipos de verificaciones tributarias, véase: Ruan Santos, Gabriel, "La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p. 411; y Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, pp. 239-241.

[86] Por declaración de impuestos o, con mayor rigor conceptual, *declaración jurada de impuestos*, debe entenderse el "acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir

las actuaciones de *investigación*- de la Administración[87]. En efecto, en este tipo de verificación la labor administrativa está encaminada a cotejar, revisar o *comprobar* los datos, informaciones y elementos consignados en las declaraciones tributarias, y no a *investigar* (descubrir) hechos y bases imponibles no declaradas o ignoradas[88], como ocurre en el procedimiento de fiscalización[89].

En el marco de este tipo de actuación, que se debe efectuar con fundamento exclusivo en los mismos datos de la declaración y en sus anexos, pudiendo adicionalmente la Administración Tributaria constatar la veracidad de dicha información con sistemas de información automatizada (artículo 174 del Código Orgánico Tributario), ésta podrá realizar los ajustes que considere pertinentes, así como liquidar las diferencias respectivas, con lo cual declarará la existencia o inexistencia de la obligación tributaria, esto es, *determinará* el tributo[90], estando facultada además para calcular los intereses moratorios e imponer una sanción equivalente al diez por cien (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos (artículo 175 *eiusdem*), todo mediante resolución.

---

una determinada obligación". Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1ª edición, 2ª reimpresión, 1993, p. 435.

87 Atendiendo a la tradicional clasificación que se hace de la potestad de investigación, que habilita a la Administración para indagar hechos, compilar informaciones, así como comprobar situaciones, de ahí que esta potestad en sentido *amplio* comprenda dos modalidades de actividades en sentido *estricto*: (i) la actividad de *investigación* propiamente dicha, mediante la cual se descubren hechos anteriormente ignorados o desconocidos; y (ii) la actividad de *comprobación*, a través de la cual se constata la existencia de hechos conocidos pero inciertos. Al respecto, véase: Blanquer, David, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pp. 325 y 326.

88 Cf. Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Dykinson, Madrid, 2009, p. 189.

89 Sobre la naturaleza *comprobadora* de la verificación e *investigadora* de la fiscalización, véase: Ramírez van der Velde, Alejandro, "Los procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)", en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, pp. 557; y Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, pp. 241 y 242.

90 Cf. Ramírez van der Velde, Alejandro, *op. cit.*, p. 557.

3.2.3.2. Verificación de deberes formales

Por su parte, la Administración Tributaria también está facultada para verificar el cumplimiento de los *deberes formales*[91] de los sujetos pasivos y, de ser el caso, imponer sanciones (de multa o clausura[92]) en caso de incumplimiento, actuación ésta que, como se colige de su objeto, también representa una actuación comprobadora y no investigadora en sentido estricto.

A tenor del mismo artículo 172 *eiusdem*, esta modalidad verificadora puede llevarse a cabo en dos lugares, a saber: (i) en las instalaciones de la Administración Tributaria; y (ii) en la oficina del sujeto pasivo, en cuyo caso debe existir -a tenor de la norma en cuestión- autorización expresa por parte de la Administración Tributaria[93], ya sea para verificar los deberes formales de un contribuyente en específico o para verificar dichos deberes a un grupo de contribuyentes, utilizando como factor común, por ejemplo, su ubicación geográfica o actividad económica.

En caso de que la Administración Tributaria comprobase el incumplimiento de deberes formales por parte del sujeto pasivo verificado, aquélla está facultada para imponer la respectiva sanción mediante resolución, la cual deberá ser notificada de acuerdo a las reglas establecidas en los artículos 161 al 168 del Código Orgánico Tributario.

---

[91] Por *deberes formales* deben entenderse "las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus contenidos". Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 430.

[92] A tenor de los artículos 94 numeral 4, 101 numeral 1 y 102 numerales 1, 2, 3 y 4 del Código Orgánico Tributario.

[93] En nuestra opinión, dicha "autorización" debe existir tanto en el caso de que la verificación tenga lugar en las instalaciones de la Administración, como en la oficina del sujeto pasivo, debido a que en ambos supuestos constituye el acto administrativo autorizatorio y de inicio del indicado "procedimiento". En este sentido, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, p. 246.

3.2.4. La "cosa determinada" en los procedimientos de verificación

De conformidad con el artículo 176 del Código Orgánico Tributario, las resoluciones dictadas con ocasión del procedimiento de verificación *"no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria"* al tratarse de una *comprobación abreviada* y no de una *investigación de fondo* de la situación fiscal del sujeto pasivo, las cuales, por sus disímiles objetos, medios y, en fin, alcances, no pueden llegar a determinaciones idénticas.

Debe hacerse notar que así como la Administración Tributaria está facultada para fiscalizar *a posteriori* a un sujeto pasivo ya verificado, a efectos de indagar hechos que no se desprendan de -o aparezcan de manera clara en- las declaraciones[94], aquella labor investigativa, cuando de alguna forma verse sobre un aspecto comprobado en la verificación, no podrá obviar la determinación realizada en la misma, que se traduce en la imposibilidad de materializar cambios de parecer sobre las circunstancias y hechos conocidos y debidamente revisados[95], so pena de viciar de nulidad absoluta tal actuación por resolver un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos subjetivos (la "cosa determinada"), de conformidad con el artículo 240.2 del Código Orgánico Tributario[96].

3.3. Inconstitucionalidad de los procedimientos de verificación tributaria: análisis crítico a la luz del artículo 49 de la Constitución

Como se indicó anteriormente, la idea que comparten los trabajos de la doctrina que han abordado el procedimiento de verificación, ha sido -precisamente- la inconstitucionalidad que lo embarga. En efecto, la crítica se centra en la falta de regulación en

[94] Cf. Ruan Santos, Gabriel, *op. cit.*, p. 449.

[95] Cf. Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, p. 241. En similar sentido, véase: Ruan Santos, Gabriel, *op. cit.*, p. 449.

[96] Cf. Sánchez González, Salvador, *op. cit.*, p. 147.

los artículos indicados de un verdadero "procedimiento", esto es, un cauce formal por medio del cual la función comprobadora se *inicie, sustancie y termine*. A otro decir: en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, *nada* se indica sobre las fases o etapas fundamentales de todo "procedimiento administrativo"[97], lo que ha desencadenado en la práctica la imposición de sanciones *de plano*[98] -por demás incompatibles con el Estado de Derecho[99]- tanto de multa cuanto de clausura[100], en franca violación del artículo 49 de la Constitución[101], así como de los tratados de derechos humanos que lo regulan[102].

---

97 En este sentido, véase: Weffe H., Carlos E., *op. cit.*, p. 326; y Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, pp. 248-251.

98 Sobre la actual tendencia de regular legislativamente e imponer administrativamente en Venezuela *sanciones de plano*, esto es, sanciones *sin procedimiento previo*, véase: Parés Sala, Alfredo, "«Dispare primero y averigüe después». De las sanciones de plano o la perniciosa tendencia a prescindir del procedimiento administrativo constitutivo en el ámbito sancionador", en Canónico Sarabia, Alejandro (Coord.), *Visión actual de los procedimientos administrativos. III Congreso de Derecho Administrativo Margarita 2011*, Centro de Adiestramiento Jurídico "CAJO"-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2011, pp. 213-237.

99 Cf. Nieto, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, Editorial Tecnos, 3ª edición, Madrid, 2002, p. 157.

100 Sobre la inconstitucionalidad de las sanciones de clausura impuestas con ocasión al procedimiento de verificación, véase: Weffe H., Carlos E., "Notas introductorias sobre la pena de clausura en el Derecho Tributario venezolano", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, pp. 189-226.

101 Artículo 49 de la Constitución: "El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: 1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. (...). 2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario. 3. Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías (...)".

102 Entre ellos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 8.1) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 14.1). Sobre la plena vigencia y aplicación en Venezuela de los tratados de derechos humanos a la materia tributaria, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "Determinación, exigibilidad y derechos humanos. Hacia una

Tal ausencia normativa e indebida ejecución administrativa, ha perpetuado la (mala) práctica de los llamados "reparos de escritorio"[103], en violación de los derechos fundamentales del contribuyente al debido procedimiento, a la defensa, a la información y participación, a ser notificado de los cargos por los que se le investiga, a ser oído o de contradicción, a promover y evacuar pruebas, a la imparcialidad del órgano administrativo decisor y a la presunción de inocencia[104], todos, como es sabido, de expresa regulación constitucional a tenor del indicado artículo 49 de la Norma Fundamental, los cuales representan barreras insuperables de la actuación administrativa.

La situación apuntada, también constituye una clara violación del principio de *buena administración*, que exige la instrumentalización del procedimiento para que la Administración proceda a expresar su voluntad, en garantía de los principios constitucionales que informan la actividad administrativa, establecidos en el artículo 141[105] de la Constitución[106].

En efecto, por más expedito que sea el procedimiento de verificación, éste debe -obligatoriamente- respetar las etapas fundamentales o esenciales de todo procedimiento administrativo, debiendo constituirse en un cauce formal de actos sucesivos y, así, consolidarse como límite infranqueable del poder público frente a las *libertades ciudadanas*, en fin, una *garantía en sí mismo* de

---

reforma tributaria desde el Derecho de los derechos", *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011, pp. 105-151.

103 Cf. Ramírez van der Velde, Alejandro, *op. cit.*, p. 557.

104 Al respecto, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, pp. 255-275.

105 Artículo 141 de la Constitución: "La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho".

106 Cf. Hernández González, José Ignacio, "Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos", *Actualización en procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición revisada, Caracas, 2008, p. 69.

los derechos del contribuyente y de la legalidad de la actuación administrativa[107].

Lo anterior, es perfectamente realizable si se practica una interpretación (y aplicación) *sistemática* de las normas que regulan el procedimiento de verificación, tomando en consideración otras disposiciones del Código Orgánico Tributario, entre ellas, su artículo 148, de acuerdo al cual: "Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no pueden resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines".

La disposición en cuestión establece la posibilidad de aplicar supletoriamente las normas generales sobre los procedimientos

[107] Así también lo ha entendido Armando Rodríguez García, quien, comentando la *concepción garantista* del procedimiento administrativo -y del propio Derecho público-, poniendo el acento debido en la libertad, ha expresado que: "como consecuencia directa e inmediata del significado de seguridad jurídica que trae consigo, el procedimiento administrativo opera como una *garantía* para el ciudadano, para el sujeto de derecho que entra en relación con la Administración, mediante un vínculo dinámico, que implica la presencia de derechos, intereses, cargas, sujeciones, deberes y obligaciones, pero también, competencias, potestades y facultares que se enmarcan en el juego de tensiones entre las diferentes posiciones jurídicas que ocupan los sujetos.// Desde esta perspectiva, destaca el carácter garantista que inspira en forma global al Derecho Público en general y al Derecho administrativo, en particular, que surge históricamente, se desarrolla tanto en su vertiente práctica como en su categorización científica, y solo tiene sentido funcional y dogmático, en tanto se concibe como un Derecho que pone límites al Poder, un Derecho regulador del Poder para garantizar las libertades. En síntesis, es forzoso entender que las leyes del nuevo Estado que emerge de la Revolución francesa, son "leyes de libertad", como se recoge en la atinada expresión acuñada hace ya medio siglo -en plenitud de la España "franquista"- por el insigne profesor Eduardo García de Enterría". (Cursivas del autor). Rodríguez García, Armando, "Reflexiones sobre el procedimiento administrativo y la simplificación de trámites en Venezuela", en Canónico Sarabia, Alejandro (Coord.), *Visión actual de los procedimientos administrativos. III Congreso de Derecho Administrativo Margarita 2011*, Centro de Adiestramiento Jurídico "CAJO"-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2011, p. 164.

tributarios, inclusive, las del procedimiento administrativo ordinario, para las *"situaciones que no pueden resolverse"* de acuerdo a sus reglas. En tal virtud, son plenamente aplicables tanto el lapso *especial* de diez (10) días a efectos probatorios establecido en el artículo 158 del Código Orgánico Tributario, como el lapso *general* regulado en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo 48, que establecen lo siguiente:

> Artículo 158 del Código Orgánico Tributario: "El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles".
>
> Artículo 48 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos: "El procedimiento se iniciará a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, o de oficio. En el segundo caso, la autoridad administrativa competente o una autoridad administrativa superior ordenará la apertura del procedimiento y notificará a los particulares cuyos derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos pudieren resultar afectados, concediéndoles un plazo de diez (10) días para que expongan sus pruebas y aleguen sus razones".

Así las cosas, el procedimiento de verificación tributaria, tal y como es *aplicado* por la Administración Tributaria deviene *inconstitucional*, en razón de la violación de los indicados derechos fundamentales, en desmedro del principio de legalidad administrativa, entendido éste en el sentido *más específico* (conformidad constitucional) de la expresión.

Por su parte, la jurisprudencia tampoco ha ayudado -con contadas excepciones[108]- a rectificar la apuntada e indebida práctica

[108] Al respecto, véase la sentencia de 10 de mayo de 2004, Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, caso Wenco Mall, C. A., consultada en Urso Cedeño, Giuseppe y Díaz Ibarra, Valmy, *El IVA. Jurisprudencia escogida (2004-2009)*, Caracas, 2010, pp. 288 y ss. (posteriormente revocada por la sentencia Nº 552/2006, de 16 de marzo, Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, consultada en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/

administrativa. Antes por el contrario, las más de las veces ha apoyado la forma en que el indicado "procedimiento" se ha ejecutado, con fundamento en una clara confusión sobre la *naturaleza determinativa*[109] del procedimiento y la supuesta *constitucionalidad* del mismo. En efecto, por un lado se ha considerado que al tratarse de una "mera verificación", no resulta necesario seguir el procedimiento de determinación; y, por el otro, se ha evaluado la "constitucionalidad" de la aplicación administrativa del procedimiento de verificación, a partir del apego en su ejecución a los dispositivos del Código Orgánico Tributario reguladores de dicho procedimiento, a otras voces, se ha enjuiciado la "constitucionalidad" de la praxis administrativa sobre el procedimiento por su apego a las "normas legales" contenidas en los artículos 172 al 176 del Código, y no a través de su valoración directa con la propia Constitución[110].

---

scon/marzo/552-160306-05-1634.htm, 4 de abril de 2012, mediante la cual se declaró con lugar la apelación ejercida por la Procuraduría General de la República); sentencia Nº 104/2006, de 24 de mayo, Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, caso Hidromáticos Diana, C. A., consultada en http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2006/mayo/2103-24-AP41-U-2005-000684-104-2006.html, 4 de abril de 2012, que quedó firme a través de la sentencia Nº 01319/2008, de 29 de octubre, Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, consultada en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Octubre/01319-291008-2008-2007-0166.html, 4 de abril de 2012, mediante la cual se declaró inadmisible la apelación ejercida por el Fisco Nacional; sentencia Nº 1405/2006, de 20 de noviembre, Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, caso Diseños Beatriz, C. A., consultada en http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2006/noviembre/2098-20-AP41-U-2006-000097-1405.html, 4 de abril de 2012; y la sentencia Nº 1243/2007 de 25 de abril, Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario, caso Edinter Corp, S. A., consultada en http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2007/abril/2099-25-AP41-U-2006-000103-1243.html, 4 de abril de 2012 (posteriormente revocada por la sentencia Nº 00531/2011 de 27 de abril, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso Edinter Corp, S. A., consultada en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Abril/00531-27411-2011-2007-1071.html, 4 de abril de 2012).

109 Al respecto, véase: Ruan Santos, Gabriel, *op. cit.*, p. 449; Ramírez van der Velde, Alejandro, *op. cit.*, pp. 557 y 558; y Abache Carvajal, Serviliano, "Regulación, incongruencias..." *cit.*, pp. 238 y 239.

110 Tanto la confusión sobre la naturaleza determinativa del procedimiento de verificación, cuanto la evaluación de su constitucionalidad a partir del

Todo lo señalado, ha llevado a considerar que la aplicación del procedimiento de verificación, en los términos expuestos, constituye un supuesto de *funcionamiento anormal de la actividad administrativa formal*, por violación de una obligación a cargo de la Administración: el cumplimiento del marco procedimental (*i. e.* la *forma* o *formalidad* en el ejercicio de la potestad de investigación fiscal[111]); y se materializa en la consecuente emisión de actos administrativos (de sanción pecuniaria y/o clausura), viciados de patente inconstitucionalidad -y así, una *faute lourde* o falta grave- por violar lo establecido en el artículo 49 de la Constitución, que da lugar a la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, así como del Estado-Juez por las sentencias dictadas en estos casos y, finalmente, del Estado-Legislador por la omisión normativa en la que se incurrió en el Código Orgánico Tributario[112].

4. Procedimientos de repetición y de recuperación de tributos

Ramón Burgos-Irazábal*

4.1. Obligación tributaria y relación jurídica.

La relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo está no solo sujeta a los deberes formales y materiales

apego a los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, se hacen patentes en la sentencia Nº 00531/2011 de 27 de abril, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso Edinter Corp, S. A., consultada en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Abril/00531-27411-2011-2007-1071.html, 4 de abril de 2012. Sobre esta sentencia, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "La Ley como parámetro..." *cit.*

111 Al respecto, véase el punto 1.3.1.2. de este capítulo del Manual, sobre "La forma o formalidad en el ejercicio de la potestad de investigación tributaria" como *límite general* de la misma, que desarrollamos en el punto 1-La potestad fiscalizadora.

112 Al respecto, véase: Abache Carvajal, Serviliano, "La responsabilidad patrimonial..." *cit.*, pp. 343-367.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (2002). Estudios de Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de

derivados de la obligación tributaria[113], sino que comprende la correspondencia de obligaciones surgidas en cabeza de la Administración Tributaria cuando producto de la interacción con el sujeto pasivo surgen hechos que causan derechos en favor de éste. Así, en el marco de la relación jurídica tributaria siempre existe la posibilidad de que el contribuyente pase a ser acreedor del Fisco, en las siguientes situaciones: i) cuando se realiza un pago indebido por razones de ilegalidad y, ii) cuando se produce el pago al Fisco de tributos que *a priori* son recuperables como un beneficio fiscal producto de una política de Estado.

Es en estos casos cuando surge por parte de la Administración Tributaria la obligación de "reembolsar" tales ingresos al contribuyente.

De este modo, el profesor CASTILLO CARVAJAL, denomina acertadamente a la obligación genérica de la Administración Tributaria de restituir a los contribuyentes cantidades de dinero por conceptos de tributos legal o ilegalmente ingresados al patrimonio público, como reembolso tributario[114].

Venezuela (2003-2005). Diplomado de Gerencia para Abogados del Centro Internacional de Actualización Profesional de la Universidad Católica Andrés Bello (CIAP-UCAB). Coordinador Académico del Diplomado de formación en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y del Diplomado de Gerencia Tributaria de Empresas ambos del CIAP-UCAB, profesor de los módulos de Parafiscalidad en Venezuela e Impuestos de Emergencia en este Diplomado.

113 Entendida simplemente como la obligación de pagar el tributo o como bien lo indican los maestros Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco: "...la obligación de pago de la cuota tributaria, que es la que surge de acuerdo con la capacidad económica del sujeto manifestada al realizar el hecho imponible previsto en la Ley" léase en: QUERALT, Juan Martín y otros, *"Derecho Tributario"*, 6ta edición, Ed. Aranzadi, 2001, p. 120.

114 *Cf.* CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos, *"Repetición y Recuperación de Tributos en el Derecho Tributario Venezolano"*, Editorial Distribuidora Lizcalibros, C.A., Caracas, 2006, pp. 19 y 21.
La adopción de un término genérico para encuadrar a todas las modalidades para la devolución de tributos obedece de acuerdo con el autor a la multiplicidad de términos empleados tanto por la legislación venezolana, como la doctrina y la jurisprudencia para referirse a un mismo fenómeno (reintegro, devolución, restitución, recuperación, repetición, entre otros).

El reembolso tributario en términos genéricos comporta una obligación de contenido económico a cargo del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, cuya finalidad es equilibrar el desplazamiento patrimonial injustificado (en el caso de las causas ilegales) entre sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria o, en cumplimiento de una política fiscal.

La obligación de reembolso tiene una estructura contrapuesta a la obligación tributaria principal, en la medida en que, es el sujeto activo quien asume la posición deudora frente al sujeto pasivo (contribuyente o responsable) que, precisamente detenta el derecho de crédito frente a aquel. En resumen, el derecho de crédito (al reembolso) es una situación jurídica que comúnmente corresponde a los sujetos pasivos que efectuaron el ingreso a la Administración que lo recibió[115].

4.2. Distinción entre repetición y recuperación de tributos.

En el caso que nos ocupa, lo determinante es el nacimiento de un crédito en favor del contribuyente como consecuencia de un pago en exceso de tributos en virtud de una causa ilegítima o ilegal o, por disponerlo en forma expresa el legislador por razones de política fiscal.

Parafraseando al profesor SERRANO ANTÓN, el nacimiento de la obligación de reembolso procede bien de fenómenos "patológicos" cuando la obligación de repetir nace como consecuencia de la realización de ingresos "indebidos", o bien de fenómenos "fisiológicos" cuando la obligación de dar en recuperación nace por exigencia del mecanismo de aplicación de los tributos y/o política fiscal[116].

[115] *Cf.* SERRANO ANTON, Fernando, "La hacienda Pública como titular de situaciones subjetivas pasivas en la obligación de devolución", En *Estudios de Derecho Financiero y Tributario -Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid - España, 1996, p. 320.

[116] *Cf.* SERRANO ANTON, F. "Las devoluciones tributarias", Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 22

Así, la *repetición* comporta el reembolso de los tributos pagados, cuando éstos resultan "indebidos" por causas anómalas o ilegales; en tanto que, la *recuperación* comporta la devolución de los tributos pagados cuando así lo exige el mecanismo de aplicación del tributo o por razones de política fiscal o económica que se traducen en beneficios fiscales para el contribuyente, expresamente consagrados por el legislador tributario.

El Código Orgánico Tributario vigente[117] (en adelante "COT"), en atención a la distinción hecha en el párrafo anterior, establece dos procedimientos de reembolso tributario, el primero, el procedimiento de repetición de pago y, el segundo, el procedimiento de recuperación de tributos. Ambos persiguen el mismo fin, como se apuntó, pero tienen causas distintas.

Como ya se aprecia, el origen o causa de tal inversión de roles en la obligación tributaria principal es lo determinante para establecer la naturaleza jurídica de la obligación de reembolso de que se trate, y entonces fijar los procedimientos o mecanismos legales para hacer efectivo ese derecho crédito en favor del contribuyente.

El procedimiento de *repetición de lo pagado indebidamente*[118] tiene su causa cuando un contribuyente o responsable paga al sujeto activo, una cantidad de dinero a título de tributos y dicha erogación no resulta en un pago legalmente adeudado. Como quiera que el pago de tales tributos en atención a su causa ilegal generan en cabeza del contribuyente o responsable pagador una lesión en su esfera patrimonial, el legislador lo legitima para ejercer tal procedimiento, con miras a restituir el equilibrio de la situación patrimonial.

El profesor CASTILLO CARVAJAL, acertadamente identifica cinco (5) supuestos en los que se configura la causa para que surja el derecho a la repetición, a saber:

---

[117] Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

[118] Establecido en los artículos 194 al 199 del COT y cuyo antecedente lo encontramos en el Modelo de Código Orgánico para América Latina y el Banco Interamericano de Desarrollo de 1967.

a) La repetición de los pagos efectuados sin norma legal que los legitime:

   i. Cuando no existe norma legal alguna que legitime el pago efectuado a titulo de tributos.

   ii. Cuando el pagador considera erróneamente realizado el hecho imponible.

   iii. Cuando una norma de contenido tributario no era aplicable porque había sido derogada, o bien porque su vigencia había sido diferida en el tiempo.

b) La repetición de los pagos efectuados con fundamento en una norma legal que devienen en indebidos por circunstancias posteriores (anticipos, pagos a cuenta y retenciones de impuesto)

c) La repetición de los pagos efectuados con fundamento en un acto administrativo de determinación tributaria cuya ejecución no fue suspendida y cuya ilegalidad fue luego declarada por el órgano jurisdiccional,

d) La repetición de los pagos efectuados con fundamento en una norma cuya inconstitucionalidad hubiere sido declarada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con posterioridad al ingreso del importe tributario respectivo y,

e) La repetición de las cantidades pagadas indebidamente con ocasión de autoliquidaciones tributarias afectadas de errores materiales o de hecho (causa anómala)[119].

Por su parte, el procedimiento de *recuperación de tributos*[120] tiene su causa en un pago legal cuyo reembolso lo prevé el legislador por motivos de política económica o fiscal. Se refiere al establecimiento, *a priori*, de causas legales que justifican el ingreso de cantidades de dinero al Fisco y, cuya restitución está

[119] Véase: CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos. *Repetición... op.cit.*, pp. 24 y ss.

[120] Establecido en los artículos del 200 al 207 del COT.

claramente prevista en la ley en atención a una definida política fiscal que busca un efecto en la economía y se traduce para el contribuyente en un beneficio fiscal.

Dentro de los supuestos de recuperación de tributos previstos en la legislación venezolana, encontramos los siguientes:

a) La devolución de los impuestos pagados por la importación de las mercancías destinadas a su posterior exportación (draw back), prevista en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Aduaneros Especiales;

b) La recuperación de los créditos soportados por contribuyentes exportadores prevista en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado y desarrollado en el Reglamento Parcial Nro. 1 de la citada Ley en materia de recuperación de créditos fiscales para contribuyentes exportadores;

c) La recuperación de créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa de los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas, consagrado en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado y Regulado en el Reglamento Parcial Nro. 2 de la citada Ley en materia de Recuperación de Créditos Fiscales.

d) La recuperación de los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país, establecido en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado y desarrollado en el Reglamento Parcial Nro. 3 de la ya referida Ley y, finalmente,

e) La recuperación de los créditos fiscales no deducidos por los contribuyentes que suministren bienes o presten servicios a entes exonerados previsto en el decreto del Ejecutivo Nacional Nro. 2.258 publicado en la Gaceta Oficial Nro. 5.624 Extraordinario del 31de diciembre de 2002.

4.3. De la repetición de lo pagado indebidamente por concepto de tributos.

4.3.1. Fundamento de la obligación de repetir lo pagado.

Tanto el profesor CASTILLO CARVAJAL como CASANA MERINO[121], distinguen un fundamento remoto como un fundamento próximo que justifican la repetición de lo pagado indebidamente, así tenemos:

4.3.1.1. Fundamento remoto: El enriquecimiento sin causa.

El fundamento remoto encuentra su base en el enriquecimiento sin causa o injusto obtenido por parte de la Administración Tributaria con ocasión al ingreso igualmente indebido al Fisco.

Existe una relación inequívoca e inmediata entre el enriquecimiento sin causa y el daño a la víctima, por ello podemos indicar que quien se enriquece sin respaldo de una causa jurídica, y daña empobreciendo a un tercero, está obligado a restituir y/o devolver el monto de los daños dentro del límite de su enriquecimiento y de cuanto se haya empobrecido a aquel y, de indemnizarlo cuando el daño haya sido mayor al empobrecimiento que comporta la disminución patrimonial.

El beneficio ilegítimo que comporta el enriquecimiento sin causa es usualmente, directamente proporcional al empobrecimiento o daño que se le causa a la víctima.

En tal sentido, nuestro Código Civil establece en su artículo 1.178 que: "Todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición". De tal manera que, la acción de repetición busca restablecer la situación patrimonial de la víctima equilibrándola en función de la devolución que el beneficiado ilegalmente haga, de lo que originalmente obtuvo.

---

[121] CASANA MERINO, Fernando. "La Devolución de Ingresos Indebidos en Materia Tributaria", Editorial Distribuciones La Ley, Madrid- España,1992, p.56.

Sin embargo, como quiera que todo enriquecimiento ilegítimo supone un daño a una víctima que va más allá del monto de su empobrecimiento, el equilibrio patrimonial se restablece con el pago no solo de lo debido sino con el equivalente a la ponderación del daño que tal disminución ilegítima del patrimonio causó[122].

Apunta CASANA MERINO, que "...en los casos de repetición (...), el enriquecimiento injusto se produce desde el mismo momento en que se ingresa indebidamente, pues nunca hubo obligación de hacer el pago. No creemos, por tanto, que en tales supuestos pueda negarse la legitimación del enriquecimiento injusto como fundamento del derecho a la devolución, pues se trata de la causa misma de la obligación y no de su incumplimiento"[123].

4.3.1.2. Fundamento próximo: El principio de legalidad, principios de la responsabilidad administrativa y principio de la responsabilidad patrimonial.

Toda vez que la repetición del pago de los tributos indebidos tiene su causa en la ilegalidad del ingreso al Fisco, el fundamento más próximo para el reembolso lo comporta la violación al

[122] Los pagos indebidos generan intereses moratorios sin importar la naturaleza o la entidad del error que originó el ingreso ilegal, contados a partir de los 60 días de la reclamación del contribuyente de acuerdo con el artículo 67 del COT. Ahora bien, desde el mismo momento del ingreso indebido, la Administración Tributaria habría estado aprovechándose ilegítimamente de un importe monetario que no le pertenece por lo que debería además estar obligada a pagar intereses por el lapso de tiempo comprendido entre el ingreso del importe ilegal y el momento cuando por voluntad de la Ley se generan los intereses moratorios (TS1CT, 04/12/03, caso SOFAVEN). El artículo 67 del COT establece que: "*En los casos de deudas del Fisco resultantes del pago indebido de tributos, accesorios y sanciones, los intereses moratorios se calcularán a la tasa máxima activa bancaria, incrementada en veinte por ciento (20%), aplicable, respectivamente, por cada uno de los periodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.* (...)

[123] CASANA MERINO, Fernando, "La Devolución de ingresos..., *Op.cit.*, p. 57.

principio de legalidad tributaria[124]. En este sentido, la repetición de lo pagado indebidamente por concepto de tributo es una obligación que tiene como base la restitución no solo de la esfera patrimonial del contribuyente sino del propio Estado de Derecho, pues el ingreso de cantidades de dinero al fisco sin causa legal que los legitime comporta, en si mismo, una violación al principio de legalidad tributaria, que no solo se agota en el hecho de que el tributo debe estar consagrado en la Ley con todos sus elementos, sino que todo cuanto integra al tributo desde su causa hasta su extinción debe respetar este principio.

El profesor CASTILLO CARVAJAL, poniendo un acento diferenciador con el resto de la doctrina incluye, además, como fundamento próximo de la repetición a la responsabilidad administrativa prevista en la Constitución, cuando indica: "*...creemos que la repetición de tributos indebidamente pagados encuentra también su fuente en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que establece que la gestión administrativa de ser conducida conforme a los principios de '(...) honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho (...)', haciendo hincapié en que, 'la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos (...)'*".

Sin embargo, el profesor CASTILLO CARVAJAL indica que el fundamento próximo de la repetición no residiría en el principio de la responsabilidad administrativa en aquellos casos en los cuales el ingreso indebido tenga su fundamento en una conducta del particular no imputable a la Administración Tributaria. No obstante lo anterior, *creemos* que los principios que definen la actuación administrativa establecidos en el artículo 141 de la Carta Magna, no solo rigen a la Administración en su actuar concreto sino, que la compelen a evitar omisiones que resultan dañinas por esperarse de ésta una conducta cónsona con sus principios.

Es decir, la responsabilidad administrativa no solo surge por el actuar de la administración en violación de los principios

[124] Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

establecidos en el artículo 141 de la Carta Magna, sino de las omisiones que también resulten violatorias a tales principios, como lo es la no devolución de oficio de las cantidades indebidamente ingresadas al fisco. De tal forma que, cualquier ingreso indebido al Fisco que tenga como fundamento una conducta del particular no imputable a la Administración, su repetición como manifestación de la actuación administrativa tiene fundamento en la probidad, transparencia y responsabilidad de la Administración en su interacción con el ciudadano y siempre al servicio de éste.

Aunado a lo anterior y con acierto, el Profesor CASTILLO CARVAJAL indica que "*...la repetición tendría su fundamento en el principio de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública consagrado en el artículo 140 de la Constitución Nacional que establece a la letra lo siguiente: `El Estado responderá patrimonialmente por los daños que sufran los o las particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la administración pública´*". Así, cuando la actuación resulta dañosa, ilegal e injusta y efectivamente imputable a la Administración Tributaria bien sea por el ejercicio normal de la actividad administrativa, o bien, por el funcionamiento anormal o falta de servicios, el daño debe ser reparado y con más razón, la responsabilidad patrimonial constituye el fundamento próximo de la restitución.[125]

4.4. Características de la obligación de repetición de lo pagado indebidamente

4.4.1. Se trata de una obligación legal.

La repetición resulta en una obligación ex lege de naturaleza jurídico público no tributaria, que ubica a los sujetos de la relación obligacional en un plano de igualdad frente a la ley, de allí que la Administración Tributaria compelida al pago está en el deber jurídico de proceder a la satisfacción del crédito en favor del contribuyente afectado.

[125] Léase: CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos, *op cit.*, p. 30

4.4.2. La obligación de repetición surge como consecuencia de la existencia de una obligación tributaria aparentemente válida.

En este sentido, debe haberse verificado un ingreso al fisco que haya sido indebido *ab initio*, o declarado indebido con posterioridad.

4.4.3. La obligación de repetición surge como consecuencia de un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración y el correlativo empobrecimiento del contribuyente.

El pago de lo indebido comporta un desequilibrio patrimonial en cabeza del contribuyente al verificarse una merma de su patrimonio que no encuentra justificación legal ni legitima.

4.4.4. La obligación de repetición surge como consecuencia de un pago strictu sensu.

Debe verificarse un ingreso al fisco de sumas de dinero que hayan sido pagadas para extinguir la supuesta deuda tributaria[126].

4.5. Sujetos de la obligación de repetición del pago indebido de tributos.

4.5.1. La legitimación activa.

El artículo 194 del COT indica con precisión que serán los contribuyentes o responsables los legitimados para solicitar la restitución de lo pagado indebidamente. No obstante existen situaciones excepcionales[127], que el propio COT contempla en su artículo 24, a saber:

---

[126] Una excepción al presupuesto de la acción de repetición lo constituye el pago de tributos prescritos en los términos del artículo 64 del COT. Así es, el pago bajo reserva es un presupuesto de la acción de repetición cuando los tributos y sus accesorios están prescritos.

[127] *Cf.*- CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos, "*Repetición... op.cit.*, p. 54. Así el autor es claro al indicar que cuando el pago indebido es efectuado por un

A. En los casos de fusión, el derecho a la solicitar la repetición se trasmitiría a la sociedad sobreviviente.
B. En los casos de muerte del contribuyente, la acción la detentaría los sucesores a título universal.

4.5.2. La legitimación pasiva.

Le competerá al ente que recibió el importe indebido, sea la República, los Estados o los Municipios. En efecto, la reclamación debe interponerse por ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria a quien corresponderá su decisión.

4.6. Oportunidad legal para la interposición del reclamo o solicitud.

El COT no contempla un lapso específico para solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente[128], sino que, el derecho del particular para exigir el reembolso está sujeto al lapso general de prescripción de las obligaciones en materia tributaria[129].

4.7. De la extinción de la obligación de repetir lo pagado indebidamente.

El artículo 198 del COT dispone que la Administración Tributaria deberá decidir sobre la reclamación, dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses, contados a partir de la fecha en que haya sido recibida. Si la decisión de la devolución es favorable el contribuyente podrá optar por compensar o ceder lo pagado indebidamente. No obstante lo anterior, somos del parecer

---

tercero (en los términos del artículo 40 del COT) "(...) quien se subrogará en los derecho, garantías y privilegios del sujeto activo" aun cuando no ostente el carácter de obligado tributario, tendría la facultad de instaurar el procedimiento de repetición, al gozar de los derechos inherentes al sujeto activo de la devolución en virtud de la subrogación legal verificada con motivo del pago realizado.

128 Artículo 195 COT.

129 Artículo 55 COT.

que tal disposición contraviene la naturaleza de la obligación de repetir lo pagado indebidamente. En efecto, la repetición tiene como fundamento el ingreso ilegal al fisco de una cantidad de dinero y, por ende, su restitución no puede estar condicionada a que tales cantidades se queden en manos de la Administración Tributaria; pues como ya se indicó el contribuyente solicita la repetición de lo pagado a titulo de tributos como una real obligación pecuniaria cuya devolución debería ser en dinero.

4.8. De la recuperación de tributos ingresados legalmente al Fisco.

4.8.1. De la causa de la recuperación de tributos.

Como ya se ha dicho, la *recuperación de tributos* tiene su causa en un pago legal cuyo reembolso obedece a motivos de política económica o fiscal expresamente consagrados por el legislador tributario. Se refiere al establecimiento -a priori- de causas legales que justifican el ingreso de cantidades de dinero al Fisco y cuya restitución está ponderada claramente en la ley, en atención a una definida política fiscal que busca un efecto en la economía y se traduce para el contribuyente en un beneficio fiscal.

4.8.2. Fundamento de la recuperación de tributos.

El fundamento de la recuperación de tributos obedece a medidas dirigistas de carácter esencialmente económico y que persiguen fines extrafiscales.

4.8.3. Características de la obligación de recuperación de lo pagado por concepto de tributos.

Apunta CASTILLO CARVAJAL las características de la recuperación en los siguientes términos:

i. *"Se trata de una obligación legal: es decir, consiste en un autentico deber de la Administración Tributaria que tiene su fuente en la Ley (e incluso en las disposiciones de rango sublegal como sucede con el Drawback)*

ii. La obligación de recuperación surge como consecuencia de la existencia de una obligación tributaria legal y legítima: el pago efectuado debe reputarse legitimo, vale decir, conforme a derecho.

iii. No existe un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración y, correlativamente, tampoco se verifica un empobrecimiento del contribuyente o responsable: En principio, el pago efectuado no alteraría la capacidad contributiva o económica del particular, por lo tanto, no habría injusticia alguna en el desembolso realiazado.

iv. Se trata de un reembolso que encuentra su justificación en razones de política fiscal o para garantizar la neutralidad del Impuesto al Valor Agregado: Es esta la característica principal de la recuperación, motivaciones extrafiscales o de técnica tributaria (dirigidas a preservar la neutralidad del tributo) originan el derecho del particular a la restitución de las cantidades pagadas a titulo de tributos. Así, de no mediar la norma que consagra la recuperación tributaria, el sujeto que soportó la exacción no se encontraría habilitado para solicitar el reembolso de los tributos pagados".[130]

4.8.4. Del procedimiento de recuperación de tributos.

El procedimiento de recuperación de tributos se encuentra regulado a partir del artículo 200 del COT y el mismo resulta supletorio frente a los procedimientos especiales consagrados en otras leyes y, residual frente a los vacíos que éstas leyes puedan contemplar. No obstante, su consagración deja zanjada la diferenciación entre dos tipos de procedimientos con objetivos específicos, uno, para el reembolso de los tributos pagados indebidamente al Fisco cuya recuperación se da por razones de justicia tributaria en busca de la restitución del equilibrio patrimonial del contribuyente, otro, para el reembolso de los tributos ingresados legalmente y cuya recuperación responde a razones de política económica o fiscal.

[130] Idem.

4.8.1.4. Iniciación del Procedimiento.

El procedimiento se inicia a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, la cual contendrá como mínimo los siguientes requisitos: 1. El organismo al cual está dirigido, 2. La identificación del interesado y en su caso, de la persona que actúe como su representante, 3. La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes, 4. Los hechos, razones y pedimentos correspondientes, expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud, 5. Referencia a los anexos que lo acompañan, si tal es el caso, 6. Cualesquiera otras circunstancias o requisitos que exijan las normas especiales tributarias y, 7. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del interesado[131].

Para el caso de que faltare alguno de los requisitos antes indicados el procedimiento tributario se paralizará, y la autoridad que hubiere de iniciar las actuaciones lo notificará al interesado, comunicándole las omisiones o faltas observadas, a fin de que en un plazo de diez (10) días hábiles proceda a subsanarlos. De subsanarlos dentro del plazo establecido se reanudará el procedimiento, no obstante para el caso de que habiendo consignado los documentos faltantes dentro del plazo pero estos resultaren insuficientes o impertinentes puede subsanar en los términos que indique la autoridad administrativa. Para el caso de que el procedimiento tributario iniciado a instancia de un particular se paralice por el lapso de treinta (30) días continuos por causa imputable al interesado, la Administración Tributaria ordenará inmediatamente el archivo del expediente, mediante auto motivado firmado por el funcionario encargado de la tramitación del asunto

Ordenado el archivo del expediente, el interesado podrá comenzar de nuevo la tramitación de su asunto[132].

[131] Artículos 200 y 2001 del COT.
[132] Artículos 154 y 155 del COT.

4.8.4.2. Oportunidad para la interposición de la solicitud.

Respecto a la oportunidad para la interposición de la solicitud nada establece el COT, por lo que somos de la opinión de que está sujeta al término de la prescripción.

4.8.4.3. Instrucción del procedimiento.

Iniciado el procedimiento en los términos que anteceden, la Administración Tributaria pasará a comprobar los supuestos de procedencia de la recuperación solicitada, con fundamento en los datos contenidos en el expediente, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar la información que posea en sus sistemas o que obtenga de terceros, o realizar cruces con proveedores de bienes o servicios, para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por el contribuyente[133].

Así, establece el artículo 205 del COT que, si durante el procedimiento la Administración Tributaria, basándose en indicios ciertos, detectare incumplimientos que imposibiliten la continuación y finalización del presente procedimiento de recuperación, podrá suspenderlo hasta por un plazo máximo de noventa (90) días debiendo iniciar de inmediato el correspondiente procedimiento de fiscalización, de acuerdo a lo previsto en este Código. Esta fiscalización estará circunscrita a los períodos y tributos objeto de recuperación.

Indica el mencionado artículo que la suspensión se acordará por acto motivado, que deberá ser notificado al interesado por cualesquiera de los medios previstos en el Código.

En tales casos, la decisión deberá fundamentarse en los resultados del acta de reparo, levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. Por disposición expresa del parágrafo único del artículo 205 del COT, en estos casos no se abrirá el Sumario Administrativo al que se refiere el artículo 188 de dicho Código.

---

[133] Artículo 204 del COT.

4.8.4.4. Resolución del procedimiento.

Establece el artículo 206 del COT que la decisión que acuerde o niegue la recuperación será dictada dentro de un lapso no superior a sesenta (60) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la aceptación de la solicitud, o de la notificación del acta de reparo, levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. Contra la decisión podrá interponerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código. La decisión que acuerde o niegue la recuperación no limita la facultades de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria.

Respecto a las cantidades objeto de recuperación establece el COT que podrán ser entregadas a través de certificados especiales físicos o electrónicos.

Indica el COT que en el caso que la Administración Tributaria determinase con posterioridad la improcedencia total o parcial de la recuperación acordada, solicitará de inmediato la restitución de las cantidades indebidamente pagadas con inclusión de los intereses que se hubieren generado desde su indebido otorgamiento hasta su restitución definitiva, los cuales serán equivalentes a 1.3 veces la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes, y sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en este Código.

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá optar por deducir las cantidades indebidamente acordadas de las siguientes solicitudes presentadas por el contribuyente, o ejecutar las garantías que se hubieren otorgado, sin embargo, respecto a la ejecución de las garantías el COT no establece la posibilidad de constituirlas por lo que dicha norma carece de efecto práctico.

Finalmente establece el artículo 207 del COT, que si la Administración Tributaria no decidiere dentro del lapso indicado en el artículo anterior, se considerará que ha resuelto negativamente,

en cuyo caso el contribuyente o responsable quedará facultado para interponer el recurso contencioso tributario previsto en este Código.

5. Las consultas tributarias

José Ignacio Hernández G.*

Introducción

Dentro de las varias modalidades en las que puede ser diferenciada la actividad de la Administración Tributaria, encontramos la distinción entre la ***Administración activa*** y la ***Administración consultiva.*** En la primera, la Administración ejerce la potestad tributaria para crear, extinguir y modificar relaciones jurídicas, típicamente, a través del acto administrativo. En la segunda, la Administración emite su parecer u opinión sobre una consulta formulada por el interesado. Al decidir la consulta formulada, la Administración no crea, extingue o modifica relaciones jurídicas, sino que emite un juicio de opinión. Precisamente, en este capítulo trataremos de las consultas tributarias, esto es, la actividad consultiva de la Administración Tributaria.

5.1. Las consultas tributarias desde el principio de buena administración

La existencia de una actividad consultiva no es privativa de la Administración Tributaria, sino que constituye, por el contrario, una típica forma de la actividad administrativa orientada a auxiliar al ciudadano en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que regulan su concreta situación jurídica. Desde esta perspectiva, la actividad consultiva de la Administración es una manifestación del principio de buena Administración,

* Profesor de Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y en la Universidad Católica Andrés Bello. Director del Centro de Estudios de Derecho Público, Universidad Monteávila.

de acuerdo con el cual la Administración debe relacionarse con los ciudadanos de acuerdo con los principios de transparencia y certidumbre, emitiendo decisiones racionales, y en definitiva, decisiones de calidad, atendiendo a la configuración de la Administración vicarial, de acuerdo con el artículo 141 constitucional (TOMÁS MALLEN).

Precisamente, el contribuyente tiene derecho a relacionarse con la Administración Tributaria en un marco de certidumbre jurídica, con lo cual la Administración Tributaria debe auxiliar al contribuyente en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que disciplinan su relación jurídico-tributaria. Esto es especialmente relevante en el Derecho Tributario, pues es común que corresponda al contribuyente interpretar y aplicar esas normas jurídicas a fin de dar cumplimiento a los distintos deberes derivados de la obligación tributaria, a pesar que esas normas contienen conceptos técnicos indeterminados que generan dudas razonables. Corresponde a la Administración Tributaria auxiliar al contribuyente aclarando esas dudas, de manera tal que al ejercer posteriormente la potestad tributaria, el contribuyente pueda conocer cuál es la interpretación de la norma en cuestión.

Las consultas tributarias constituyen la técnica a través de la cual la Administración Tributaria auxilia al contribuyente aclarando las dudas derivadas de la aplicación de la norma jurídica a su concreta situación. Tal es la finalidad del régimen de las consultas tributarias establecido en los artículos 203 y siguientes del Código: reducir la incertidumbre del contribuyente frente al ejercicio de la potestad tributaria. Así se reconoce en las Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en España, en 1976, oportunidad en la cual se recomendó que "*cuando la consulta verse sobre una cuestión real y debidamente concretada por el interesado directo, la respuesta tendrá carácter vinculante, deberá ser evacuada dentro de plazos perentorios y la resolución podrá ser recurrida por el régimen ordinario de los recursos*". Lo anterior se conecta con el derecho del contribuyente a la certidumbre jurídica, de lo cual resulta que las consultas tributarias son una garantía del contribuyente (VALDÉS COSTA).

5.2. Requisitos de procedencia de las consultas tributarias

Las consultas tributarias no constituyen medios para aclarar dudas abstractas de las normas tributarias. Son, por el contrario, medios para anticipar la aplicación de la norma tributaria a un caso concreto. Dos consecuencias derivan de lo anterior. En *primer* lugar, que la consulta solamente podrá ser formulada por el interesado, o sea, quien demuestre ser titular de un interés jurídico actual en resolver una duda derivada de la norma tributaria. En *segundo* lugar, que la solicitud de consulta tributaria debe estar vinculada con un caso concreto, es decir, con una duda real, derivada de la incidencia de una norma jurídica en la concreta situación jurídica del contribuyente o responsable. Por ello, el artículo 230 del Código Orgánico Tributario *(i)* limita la solicitud de la consulta al titular del "interés personal y directo", lo que debe ser interpretado en el sentido más amplio de interesado, y *(ii)* limita la solicitud a "la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta". Permite la norma, además, que el interesado exponga su propia opinión sobre la duda formulada, lo que resulta fundamental de cara a probar su buena fe, como veremos.

El artículo 231 del citado Código reitera estos planteamientos, al señalar que la solicitud de consulta no será admitida *(i)* cuando el solicitante no acredite su interés; *(ii)* por "falta de cancelación de las tasas establecidas por la Ley especial", y *(iii)* por la "existencia de recursos pendientes o averiguaciones fiscales abiertas, relacionadas con el asunto objeto de consulta". Este último supuesto pretende evitar que a través de la consulta se sometan a la Administración asuntos que ella está conociendo en ejercicio de su potestad tributaria. Las consultas tributarias son anticipativas en tanto someten a la Administración Tributaria dudas que ella no ha respondido antes, como Administración activa, pero que anticipan, al caso concreto, el ejercicio de la potestad tributaria.

5.3. El procedimiento aplicable. Consecuencias de la inactividad de la administración en dar respuesta a la solicitud

La Administración Tributaria dispondrá de treinta días hábiles para evacuar la consulta (artículo 233), aclarando el Código, de manera innecesaria, que la formulación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni exime al consultante del cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 232).

La solicitud contentiva de la consulta tributaria se formula en ejercicio del derecho fundamental de petición, con lo cual la Administración está en obligación de dar adecuada y oportuna respuesta. En este sentido, el artículo 234 del Código Orgánico Tributario acota que si la Administración incurre en inactividad al no responder la consulta dentro del lapso anteriormente señalado, no podrá imponerse sanción al solicitante cuando éste "hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta".

Con ello, el Código Orgánico Tributario, en consonancia con la garantía constitucional de la presunción de inocencia, reconoce que la potestad sancionadora no podrá ser ejercida cuando el contribuyente aplique la norma tributaria en el sentido indicado en su solicitud de consulta, pues en tal caso ha quedado comprobado que el contribuyente obró de buena fe, es decir, que no puede ser comprometida su responsabilidad de acuerdo con el principio de culpabilidad.

5.4. La respuesta a la solicitud. Naturaleza y consecuencias jurídicas frente al ejercicio de la potestad tributaria

La Administración, para responder a la solicitud formulada, deberá aclarar la duda concreta presentada por el solicitante, anticipando de esa manera la aplicación de la norma tributaria al caso concreto. Un asunto no resuelto del todo en nuestro Derecho es cuál es la naturaleza de esa respuesta y, en concreto,

cuáles son las consecuencias jurídicas de esa decisión. Así, el Código Orgánico Tributario se limita a señalar, en su artículo 234, que "no podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria en consulta evacuada sobre el asunto". En nuestra opinión, esta afirmación permite sostener que la respuesta a la solicitud de consulta es un acto administrativo que puede generar derechos subjetivos. Estas son, de esa manera, las consecuencias jurídicas del acto que responde a la solicitud de consulta:

.- En *primer* lugar, el acto que responde a la consulta fijando la interpretación de la norma al caso concreto, genera en el solicitante el derecho a la confianza legítima, en el sentido que el solicitante podrá confiar que el criterio expuesto por la Administración es válido y que, por lo tanto, podrá actuar de conformidad con la respuesta emitida por la propia Administración, aun cuando no comparta ese criterio. Para ello, el solicitante deberá haber actuado de buena fe frente a la Administración Tributaria.

.- En *segundo* lugar, la respuesta de la Administración, al acreditar la buena fe del solicitante, impide el posterior ejercicio de la potestad sancionadora. En especial, como acabamos de ver, el solicitante no podrá ser sancionado si sigue el criterio contenido en la respuesta a la consulta formulada, según aclara el artículo 234 precitado.

.-En *tercer* lugar, el acto que responde a la consulta, al generar en el solicitante el derecho a la confianza legítima, puede ser un acto administrativo favorable, que gozará por ello de especial protección frente a la potestad de autotutela de la Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 237 y 239 del Código. En consecuencia, la Administración podrá apartarse de oficio del criterio contenido en la respuesta a la consulta únicamente a fin de declarar su nulidad absoluta, cuando la consulta resulte favorable para el contribuyente.

Se deja a salvo el supuesto en el cual el solicitante no actúa de buena fe, pues en ese caso no puede invocarse la confianza legítima. Además, con base en la aplicación analógica del artículo 187

del Código, podrá la Administración apartarse de la consulta en el marco de una fiscalización, cuando se base en hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado al momento de evacuar la consulta, hubieren producido un resultado distinto.

Sin embargo, predomina la tesis que entiende que la consulta no es vinculante y que la Administración Tributaria puede separarse del criterio sostenido en la contestación, al ejercer la potestad tributaria (ANDRADE, FRAGA). Para ello, se señala que la consulta no puede generar derecho alguno en tanto la Administración no puede disponer de la potestad tributaria. Lo cierto es que el propio artículo 234 reconoce que la Administración puede apartarse del criterio contenido en la decisión que responde a la consulta, pues acota que el ciudadano no podrá ser sancionado por seguir esa decisión. Por nuestra cuenta, creemos que el acto que responde a una consulta, al crear el derecho a la confianza legítima, sí puede ser un acto favorable que en consecuencia sólo podrá ser revisado de oficio por la Administración Tributaria a fin de declarar su nulidad absoluta y, de esa manera, poder apartarse del criterio mantenido en la respuesta. Fuera de ese caso, como ha señalado ROMERO-MUCI, el principio de buena fe exige que el cambio de criterio sea aplicado sólo para futuros ejercicios, sin que pueda ese cambio de criterio fundamentar reparos por ejercicios ya finalizados y declarados.

.- Por último, y en *cuarto* lugar, la decisión que responde a la consulta tributaria compromete la responsabilidad patrimonial de la Administración, en el sentido que ésta deberá responder por todo daño que ocasione al interesado que ha obrado de conformidad con el criterio contenido en tal decisión (MATA SIERRA).

5.5. La impugnación de la decisión que responde a la consulta formulada

La tesis que niega toda consecuencia jurídica a la contestación de la consulta tributaria formulada, propende a negar la impugnación de esos actos, en el entendido que la decisión impugnable

será el acto dictado en ejecución de la potestad tributaria. El Código Orgánico Tributario reconoce este principio al señalar, en su artículo 235, que "no procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias".

Bajo la vigencia del anterior Código, la Sala Político-Administrativa ha considerado que el acto que responde a una consulta y con ello, determina algún tributo o afecta de algún modo la esfera jurídica del solicitante, sí puede ser recurrido, con base en la norma general que prevé la impugnación de este tipo de actos, actualmente contenida en el artículo 242 del Código (sentencia de la Sala Político-Administrativa de 15 de julio de 2009, caso *Proagro, C.A.*). Así lo ha reiterado esa Sala bajo el vigente Código, al señalar que "*en principio podría considerarse que las opiniones emanadas de la Administración Tributaria resultarían irrecurribles. No obstante, tomando en cuenta que uno de los presupuestos que hace impugnable un acto administrativo es su afectación a la esfera jurídica subjetiva de los particulares, esta Sala considera que ante la existencia de ese presupuesto en las opiniones dadas por la Administración Tributaria con motivo de una consulta, es viable su recurribilidad*" (sentencia de la Sala Político-Administrativa de 17 de junio de 2009, caso *Interbank Seguros, S.A.*).

Esta interpretación, que compartimos, pone en evidencia que el acto que resuelve la consulta anticipando la aplicación de la norma tributaria a un caso concreto, es un acto administrativo que incide en la esfera jurídico-subjetiva del ciudadano, con lo cual resulta recurrible ante el contencioso tributario. No obstante, quienes niegan el carácter vinculante de la contestación a la consulta explican que la contestación que determina un tributo o que incide directamente en la esfera jurídica del solicitante, puede ser recurrida pues no es en realidad una manifestación de la actividad consultiva de la Administración Tributaria, sino por el contrario, consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria.

6. Otros procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario

Pedro E. Baute Caraballo*

Los procedimientos administrativos han sido previstos como aquellos cauces en los que deben desarrollarse las facultades de la Administración Tributaria y los derechos del contribuyente para el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria, entendida ésta siempre como una relación de derecho entre el Estado y los contribuyentes y no como una relación de poder.

En efecto, la necesidad imperante del Estado de obtener recursos para el funcionamiento de sus instituciones, ha hecho surgir una incesante inquietud por disponer de instrumentos efectivos para la aplicación de los tributos y su efectiva recaudación[134].

Un patrón de esa necesidad de conceder al Estado instrumentos eficaces para el cumplimiento de sus fines de carácter tributario se desprende con meridiana claridad de la Disposición Transitoria Quinta, numeral 11 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que instó a la Asamblea Nacional a reformar el Código Orgánico Tributario incluyendo, entre otras cosas, la instauración de *"procedimientos administrativos más expeditos"*[135].

Sin embargo, tal como se analizará más adelante, si bien tales principios pueden favorecer a la Administración Tributaria en su fin recaudatorio, también podrían afectar gravemente los

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello. Especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Diploma de Estudios Avanzados (DEA) obtenido en el programa de Doctorado "Problemas actuales del Derecho Financiero" Universidad Complutense de Madrid. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

134 GARCÍA BERRO, Florián, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 28.

135 *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.453 del 24 de marzo de 2000.

derechos de los contribuyentes, especialmente el derecho a la defensa[136].

En la presente sección del tema VI se analizarán una serie de procedimientos administrativos especiales desarrollados en el Código Orgánico Tributario[137] con apego al precitado mandato constitucional, que aun cuando algunos no han sido empleados con frecuencia por la Administración Tributaria, se encuentran previstos para resolver diversas situaciones que pueden ocurrir en el marco de esa relación jurídica que se presenta entre el Estado y los contribuyentes; a saber: el *procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones*, el *procedimiento de declaratoria de incobrabilidad*, el *procedimiento de intimación de derechos pendientes* y el *tratamiento de mercancías objeto de comiso.*

6.1. Procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones

La autodeterminación o autoliquidación es aquel procedimiento de determinación en que el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) especifica en una declaración jurada los aspectos relacionados con el hecho imponible, obtiene la base de cálculo y aplica la alícuota correspondiente para determinar la cuota tributaria.

Debido a que la autoliquidación se efectúa con ocasión de una declaración jurada o bajo juramento, responsabiliza al declarante por sus consecuencias, razón por la cual, debe reflejar en forma fidedigna la obligación tributaria, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Tributaria[138].

---

136 RAMIREZ van der VELDE, Alejandro; BAUTE CARABALLO Pedro y PLANCHART MENDOZA Antonio, *Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución*, Torres, Plaz & Araujo, Caracas, 2000, p. 135.

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

138 AZUAJE PIRELA, Michelle, *Consideraciones sobre el procedimiento de recaudación por omisión de declaraciones*, en *Revista de Derecho Tributario N° 120*, Legislación Económica, C.A., Caracas, 2008, p. 56.

La declaración jurada de tributos, constituye un deber formal que han de cumplir los sujetos pasivos, en el marco de las relaciones tributarias que se susciten entre éstos con el Estado. Dicha obligación es ajena al pago de la obligación tributaria, que pueda resultar como consecuencia de la autodeterminación.

6.1.1. Supuesto de procedencia

El supuesto fundamental de procedencia para la aplicación del procedimiento bajo análisis, conforme al artículo 169 del Código Orgánico Tributario, es la omisión por parte del contribuyente o responsable en cumplir con su deber formal de presentar la declaración jurada del tributo correspondiente.

6.1.2. Facultades de la Administración Tributaria

i) Requerir al contribuyente que presente la declaración omitida y pague el impuesto que corresponda dentro de un plazo máximo de quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de notificación del acto administrativo que contenga el requerimiento.

ii) Cuando el contribuyente no cumpla con lo anterior, la Administración Tributaria podrá requerir mediante un acto administrativo (Resolución) el pago de una cantidad igual a la autodeterminada en la declaración anual anterior que haya arrojado impuesto a pagar; ello cuando la omisión en presentar la declaración corresponde a un ejercicio fiscal de un año. Ahora bien, cuando el contribuyente haya omitido presentar la declaración para un período fiscal menor a un año, se entenderá exigible el monto del tributo autoliquidado en el período anterior que hubiere realizado pago por concepto de tributos.

6.1.3. Efectos

i) De acuerdo a lo previsto en el artículo 170 del Código Orgánico Tributario, en caso de omisión en el pago de la cantidad exigida, la Administración Tributaria podrá dar inicio al juicio ejecutivo utilizando, incluso, las medidas cautelares que estime convenientes.

ii) Por el contrario, si el sujeto pasivo paga las cantidades determinadas conforme a lo antes señalado, constituirá un pago a cuenta que no limita la posibilidad de la Administración Tributaria de determinar de oficio el monto del tributo correspondiente al período en que el contribuyente incurrió en la omisión del deber formal.

Aun cuando la aplicación del presente procedimiento no es muy frecuente, es un procedimiento breve y conveniente que puede utilizar la Administración Tributaria para asegurar la pronta recaudación del tributo, aun en ausencia de un procedimiento de determinación tributaria, lo cual va en sintonía con la Disposición Transitoria Quinta de la Carta Magna comentada al inicio del presente capítulo y a la inclusión en el Código Orgánico Tributario de procedimientos administrativos más expeditos[139].

Por último, dado el carácter oficioso de dicho procedimiento iniciado con ocasión del incumplimiento de un deber formal y las consecuencias que puede acarrear para el contribuyente una vez que ha culminado, es decir, la conminación al pago de un tributo determinado sin la participación de aquél y con base a la declaración anual anterior, se comparte el criterio, que al igual que en los demás procedimientos iniciados de oficio por la Administración Tributaria, pueden vulnerarse postulados constitucionales, por lo que se impone garantizar el derecho a la defensa y al debido proceso con la adecuada y oportuna participación del sujeto pasivo[140].

6.2 Procedimiento de declaratoria de incobrabilidad

Para arribar al procedimiento de declaratoria de incobrabilidad, es necesario comenzar el análisis a partir del concepto de *deudas incobrables*, las cuales son aquellas en las que resulta

139 *Ibidem*, p. 63.

140 ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del procedimiento de verificación tributaria en el Código Orgánico Tributario de 2001*, en *Revista de Derecho Tributario N° 111*, Legislación Económica, C.A., Caracas, 2006, págs. 271-275.

imposible su ejecución o cobro por pertenecer a deudores o fiadores no solventes, por ausencia definitiva de aquéllos o bien porque el monto de la deuda no justifica los gastos de cobranza por parte del acreedor.

6.2.1 Supuestos de procedencia

Conforme a lo estipulado en el artículo 54 del Código Orgánico Tributario, las obligaciones tributarias principales y accesorias que pueden declararse como incobrables por la Administración Tributaria, serán:

i) Aquellas deudas que aun siendo exigibles no superen la cuantía de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.). En este caso, es necesario que hayan transcurrido cinco (5) años a partir del 1° de enero del año siguiente de la exigibilidad de las obligaciones.

ii) Las deudas provenientes de sujetos pasivos fallecidos y que se encontraren en situación de comprobada insolvencia. No obstante, se podrá exigir el pago a los herederos a título universal como consecuencia de la transmisión del pasivo hereditario[141].

iii) Aquellas deudas que pertenezcan a sujetos pasivos fallidos que no haya podido obtenerse su pago luego de haberse efectuado la liquidación total de sus bienes.

iv) Las deudas exigibles que posean sujetos pasivos que se encuentren fuera del país y no se hayan conocido bienes sobre los cuales pueda hacerse efectivo el cobro. En este supuesto es necesario el transcurso de cinco (5) años desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que se hizo exigible la obligación tributaria.

v) Aquellas deudas tributarias que no excedan de la suma equivalente a una unidad tributaria (1 U.T.).

---

[141] MORENO DE RIVAS, Aurora, *El régimen de responsabilidad de los terceros en la relación tributaria*, en *Revista de Derecho Tributario N° 109*, Legislación Económica, C.A., Caracas, 2006, p. 22.

6.2.2. Procedimiento

i) *Inicio.* El *procedimiento de declaratoria de incobrabilidad* lo inicia la Administración Tributaria de oficio mediante la apertura de expediente en el cual conste con carácter fundamental aquellos actos administrativos en los que se encuentren contenidas las obligaciones tributarias principales y/o accesorias que se procuran declarar como *incobrables.*

Conforme a los supuestos de procedencia antes mencionados, deberá anexarse en dicho expediente según corresponda: la resolución que fija el monto de la unidad tributaria; la partida de defunción y las pruebas de la insolvencia del fallecido; la sentencia en la que se haya declarado la quiebra y el correspondiente finiquito; o el documento que demuestre la ausencia prolongada del país así como un informe respecto a la inexistencia de bienes sobre los que pudiera hacerse efectivo el cobro de las obligaciones tributarias.

ii) *Declaratoria.* La incobrabilidad detectada por la Administración Tributaria deberá ser declarada en una Resolución suscrita por la máxima autoridad de la Administración Tributaria que corresponda, en la que se razone de manera suficiente los hechos que dieron lugar a la incobrabilidad de las obligaciones tributarias de que se trate. En dicho acto administrativo (Resolución) deberá finalmente ordenarse que se descarguen de los archivos las deudas que fueron declaradas incobrables.

6.3. Procedimiento de intimación de derechos pendientes

Como una adecuación a la reforma del Código Orgánico Tributario exhortada por la Disposición Transitoria Constitucional Quinta, y a la necesidad de establecer procedimientos administrativos menos complejos para alcanzar la recaudación de tributos, se incluyó el *procedimiento de intimación de derechos pendientes.*

6.3.1. Intimación en materia civil

La figura de la *intimación* fue tomada del procedimiento civil. En general, representa un procedimiento especial y opcional que facilita con la sola presentación de un instrumento que pruebe la existencia de la obligación que se pretende, que el Juez apremie al deudor al pago, con la advertencia que de no hacerlo ni de comparecer a alegar una situación que lo favorezca, proceda sin más trámite, a la ejecución de los bienes propiedad del intimado para el cobro de la acreencia[142].

El Código de Procedimiento Civil publicado en 1987[143], prevé por primera vez la institución de la intimación, concebida como un procedimiento contencioso especial del cual se sirve el sujeto activo con un método o fases simplificadas para obtener un título ejecutivo[144].

El referido Código Adjetivo dispone en el artículo 640 que el titular de un derecho constituido por una suma líquida y exigible de dinero o una cantidad cierta de cosas fungibles o un bien mueble determinado, pueda optar por este procedimiento de intimación para la consecución o restitución expedita del derecho que solicita.

En materia civil el procedimiento se desarrolla en la forma siguiente:

i) El interesado presenta una demanda cumpliendo los requisitos dispuestos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil.

---

142 MOROS PUENTES, Carlos, *Procedimiento por intimación*, Componentes, Caracas, 2000, p. 17.

143 *Código de Procedimiento Civil*, Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.970, Extraordinario 13 de marzo de 1987.

144 VALLENILLA TOLOSA, Moisés, *Supuestos para la procedencia del procedimiento de intimación de derechos pendientes: su uso o abuso por parte de las autoridades tributarias*, en *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Torino, 2004, Caracas, p. 353.

ii) El juez una vez verificada la demanda decreta la intimación del deudor para pague o entregue la cosa, concediéndole para ello un plazo de diez días.

iii) El demandado podrá oponerse al decreto de intimación, la cual una vez presentada por parte del deudor, dejará sin efecto el decreto de intimación, continuando el procedimiento ordinario, tal como lo impone el artículo 346 del referido Código.

iv) En caso de no haber oposición por parte del demandado se procederá siguiendo el artículo 654 del mencionado texto normativo a la ejecución forzosa de la demanda.

Habiéndose efectuado el análisis de la institución de la intimación en materia civil, corresponde entrar al estudio de dicha figura en el ámbito tributario.

6.3.2. Intimación en el Derecho Tributario

La intimación de derechos pendientes constituye un procedimiento previo al juicio ejecutivo que puede instaurar la Administración Tributaria para el cobro de obligaciones líquidas y exigibles por concepto de tributos, multas e intereses.

En otras palabras, con anterioridad al inicio del *juicio ejecutivo* la Administración Tributaria puede intimar al deudor a fin de requerirle el pago de la obligación tributaria debida, concediéndole para ello, tal como se analizará con posterioridad en el presente capítulo, un plazo para el pago o para oponerse a la intimación con la prueba del pago o bien de la extinción del crédito fiscal demandado.

6.3.3. Naturaleza

En el caso de la *intimación* que compete al tema objeto de estudio, está referida a *derechos pendientes* de naturaleza tributaria, es decir, a obligaciones tributarias pendientes de pago. Esa condición en que se encuentra el pago aplazado, diferido o incompleto, es la que justifica la potestad conferida a la Administración Tributaria para iniciar el *procedimiento de intimación de derechos*

pendientes para requerir el pago al contribuyente deudor con el fin de extinguir la obligación tributaria[145].

En este sentido y con arreglo a la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se puede señalar que el *procedimiento de intimación de derechos pendientes* previsto en el Código Orgánico Tributario es "(...) *un procedimiento preparatorio de la vía ejecutiva, en la cual el acto contentivo de la intimación servirá bien como título ejecutivo o como documento fundamental de la demanda de ejecución* (...)"[146].

En definitiva dicho procedimiento tiene carácter *previo* o *preparatorio* y su resultado otorga a la Administración Tributaria un *título fundamental* para el inicio del juicio ejecutivo[147].

6.3.4. Supuestos de procedencia

Con el fin de analizar los supuestos de procedencia del *procedimiento de intimación de derechos pendientes*, resulta necesario estudiar la norma prevista en el artículo 211 del Código Orgánico Tributario, de la cual se extrae que los presupuestos para que la Administración Tributaria pueda requerir el pago de alguna obligación principal (tributos) y/o accesoria (multas e intereses) mediante el procedimiento de intimación son: i) la notificación de un acto administrativo o ii) que se haya recibido la autoliquidación con pago incompleto.

i) Notificación de un acto administrativo

Siguiendo los requisitos que debe contener la *intimación de derechos pendientes*, conforme a lo previsto en el artículo 212 del Código Orgánico Tributario vigente, surge la necesidad imperiosa que tiene la Administración Tributaria de indicarle al contribuyente el monto de los tributos, multas e intereses que

---

145 *Ibidem*, p. 359.

146 *Cf.S.* TSJ/ SPA Nros. 01939, 00051, 00282, 00528 y 00979, de fechas 28.11.07, 16.01.08, 05.03.08, 29.04.09 y 20.07.11, casos: *Sakura Motors, C.A., Automotriz La Concordia, S.A., Hidalgo Motors, C.A., Arquiestructura, C.A. y Quesolandia* S.A., respectivamente.

147 *Cf.S.* TSJ/ SPA N° 00374 del 27.03.08, caso: *Inversiones Penubi, C.A.*

adeuda, así como la identificación de los actos administrativos en los que se hayan determinado dichas obligaciones.

Se reitera, que el *procedimiento de intimación de derechos pendientes* presupone la realización de una serie de gestiones administrativas tendentes a lograr la percepción extrajudicial de los tributos, multas e intereses debidos por los contribuyentes al Fisco Nacional, bajo apercibimiento de iniciación del juicio ejecutivo previsto en los artículos 289 al 295 del Código Orgánico Tributario vigente; razón por la cual, requiere de la existencia de un acto determinativo de tributos y accesorios; es decir, se sustenta necesariamente en actos contentivos de obligaciones tributarias previamente determinadas y definitivamente firmes[148].

Con base en el análisis de la normativa antes mencionada, queda establecido que aquellos actos que pueden dar inicio al *procedimiento intimatorio* son aquellos que contienen la determinación de la obligación tributaria, por lo que no puede iniciarse este procedimiento con arreglo a un acto de trámite de un procedimiento de determinación tributaria; por ejemplo, con base en un Acta Fiscal o de Reparo.

Ahora bien, dicho acto administrativo contentivo de obligaciones tributarias líquidas y exigibles que constituye el fundamento de la intimación, debe haber sido notificado válidamente, es decir, con arreglo a las formas previstas en los artículos 162 y siguientes del Código Orgánico Tributario, ya que la ausencia de tal presupuesto conlleva a la ineficacia del procedimiento de intimación al no tener el deudor el conocimiento de los derechos pendientes por pagar.

ii) Autoliquidación con pago incompleto

El supuesto de procedencia que se analiza, se refiere a aquellos casos en que el contribuyente presenta la autoliquidación del tributo conforme a una obligación tributaria que tiene a su cargo, pero sin embargo, no efectúa el pago debido en su totalidad,

[148] *Cf.S.* TSJ/ SPA N° 00943 del 25.06.09, caso: *Sucesión De Antonio Valentino Imunti.*

situación la cual faculta a la Administración Tributaria a intimar el pago correspondiente.

6.3.5. Efectos

El *procedimiento de intimación de derechos pendientes* trae algunos efectos inmediatos y mediatos para la relación jurídico-tributaria.

El efecto *inmediato* que trae el inicio de dicho procedimiento y para el cual primordialmente ha sido concebido, será obtener el pago mediante gestiones extrajudiciales, de las obligaciones tributarias contenidas en un acto administrativo definitivamente firme previamente notificado, o bien, de las sumas restantes que no fueron pagadas por el contribuyente al momento de efectuar la autoliquidación del tributo.

Sin embargo, si no ocurre el pago voluntario por parte del contribuyente o no prueba que el mismo se haya hecho con anterioridad o la prescripción del crédito tributario reclamado, surge el efecto *mediato* de dicho procedimiento conforme a lo previsto en el artículo 213 del Código Orgánico Tributario, el cual es que su resultado constituye la constancia de cobro para el inicio del juicio ejecutivo.

6.4. Del Tratamiento de mercancías objeto de comiso

Conforme a la norma prevista en el artículo 215 del Código Orgánico Tributario, el *procedimiento del tratamiento de mercancías objeto de comiso* se aplicará en aquellos ilícitos que conlleven la aplicación de dicha pena.

El *comiso* consiste en la pérdida de la propiedad de los efectos o bienes aprehendidos objeto del delito, tales como vehículos, semovientes, enseres, utensilios y útiles[149], al haber ingresado al

[149] ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero,* Buchivacoa, Segunda Edición, Caracas, 2002, p. 232. En términos similares CAMARGO, Juan M., *Nuevo derecho aduanero. Parte General e importaciones,* Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, Bogotá, 2000, p. 601.

país en contravención al ordenamiento jurídico por las razones que se enumeraran de seguidas.

6.4.1. Supuestos de procedencia

El fundamento principal para que opere dicho procedimiento es la ocurrencia de un hecho ilícito que conlleve la aplicación de la pena de comiso.

Es un procedimiento *expedito* y *autónomo* del pago de tributos que pueda generar el ingreso al país de mercancías sujetas a comiso, así como de las sanciones restrictivas de libertad que pudieran imponerse.

Dicha pena se aplica en diversos supuestos previstos en el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas[150]; a saber, i) Cuando ingresen mercancías sometidas a prohibición o ii) cuando no estando prohibidas se encuentre reservado su ingreso o iii) estén sometidas a restricción arancelaria, registro sanitario o certificado de calidad, no siendo presentados junto con la declaración de aduanas al arribar la mercancía.

Por otra parte, es importante mencionar que el procedimiento que se examina, procede a su vez, cuando se comercialicen o expendan especies gravadas aunque sean de circulación lícita sin haberse obtenido la debida autorización por parte de la Administración Tributaria, todo ello conforme a lo previsto en el artículo 108, numeral 4 del Código Orgánico Tributario.

Dichas especies gravadas son los cigarrillos y demás manufacturas del tabaco así como los productos que contienen alcohol etílico en solución principalmente provenientes de la industria licorera, por lo que se excluyen los perfumes y las preparaciones farmacéuticas.

---

[150] *Ley Orgánica de Aduanas*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.875 del 21 de febrero de 2008.

En estos casos se impone al sujeto una pena pecuniaria y se le concede un lapso de tres (3) meses para que obtenga la autorización correspondiente, vencido el cual si no cumple con ese trámite o si la misma es negada, se da inicio al procedimiento que se analizará de seguidas.

6.4.2. Procedimiento y funciones de la Administración Tributaria

En aquellos casos en que proceda el comiso de mercancías, los funcionarios que apliquen dicha pena harán entrega de los efectos objeto de comiso a la máxima autoridad de la respectiva oficina de la Administración Tributaria a través de la cual se vaya a tramitar el procedimiento, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 217 del Código Orgánico Tributario.

En esa oportunidad se levantará un acta en la que se harán constar las circunstancias que se verificaron para la procedencia del comiso, detallando los efectos, su naturaleza, número, peso y valor. Resulta necesario que dicha acta sea suscrita por los funcionarios actuantes y por el sujeto infractor en caso de estar presente.

Posteriormente, se enviarán los efectos o bienes objeto del comiso para su guarda y custodia a la oficina de la Administración Tributaria que corresponda.

6.4.3 Efectos

Las consecuencias o efectos de haberse declarado la pena de comiso previstas en el artículo 218 del Código Orgánico Tributario, son las siguientes:

i) *Remate de los bienes.* Una vez que el acto administrativo contentivo de la pena de comiso haya quedado firme.

ii) *Utilización de los bienes.* Sucede cuando los bienes objeto de comiso sean de evidente necesidad o interés social, por ejemplo, pañales, alimentos, etc.

iii) *Destrucción de mercancías.* Cuando los bienes provengan del ejercicio clandestino o adulterado de especies gravadas o distribución de cigarrillos y demás manufacturas de tabaco ingresadas en contrabando.

Bibliografía

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, "De la teoría a la práctica: análisis del «procedimiento de determinación oficiosa» regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.

_____, "La Ley como parámetro evaluativo en el test de constitucionalidad y el derecho a la defensa en materia tributaria. Comentario crítico a la sentencia Nº 00531/2011", *Cátedra Libre de Derechos Humanos UCV*, abril 2012, en http://clvddhhucv.wordpress.com/

_____, "La (des) formalización del ejercicio de la potestad de investigación fiscal: un problema actual del Derecho tributario venezolano", en MASBERNAT, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado*, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012.

_____, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Funeda, Colección Estudios Jurídicos Nº 93, Caracas, 2012.

_____, "Determinación, exigibilidad y derechos humanos. Hacia una reforma tributaria desde el Derecho de los derechos", *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.

_____, "La alegoría del «procedimiento» de exhortación al pago de la obligación tributaria", *CPC El Contador Público*, año 31, Nº 1, enero-marzo, Caracas, 2010.

_____, "La responsabilidad patrimonial del Estado «Administrador, Juez y Legislador» tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación" (Relatoría Nacional - Venezuela), *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* tomo II, Abeledo Perrot-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010.

_____, "Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual", *Anuario de Derecho Público,* Nº 3, Ediciones Funeda, Caracas, 2010.

_____, "La potestad de investigación y los requerimientos *extra-procedimentales* de la Administración Tributaria. Breves reflexiones a propósito de una actual práctica fiscal", *Revista de Derecho Tributario,* Nº 124, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

_____, "Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001", *Revista de Derecho Tributario,* Nº 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

AGUALLO AVILÉS, Ángel y GARCÍA BERRO, Florián, "Deber de colaborar con la administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente", en *Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-ILADT-Ano 2000-Salvador-Bahia. Tema I: Direitos Humanos e Tributação,* Associação Brasileira de Direito Financeiro ABDF, Salvador-Bahia, 2000.

ANDRADE, Betty y WEFFE H., Carlos E., "Las inspecciones administrativas en materia tributaria: apuntes sobre los procedimientos determinativos oficiosos de tributos", *Manual de práctica forense en inspecciones y procedimientos administrativos especiales,* Editorial Jurídica Venezolana, Colección Práctica Forense, Nº 2, Caracas, 2010.

ANDRADE, Betty, "Efectos Jurídico-Económicos de las consultas emanadas de la Administración Tributaria", en *Revista de Derecho Administrativo número 5.* Caracas, Editorial Sherwood, 1999.

ARAUJO JUÁREZ, José, *Tratado de Derecho Administrativo Formal,* Vadell Hermanos, 3ª edición, Valencia, 1998.

ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, sexta edición, Madrid, 1996.

ASUAJE SEQUERA, Carlos, *Derecho Aduanero.* Buchivacoa, Segunda Edición, Caracas, 2002.

AZUAJE PIRELA, Michelle, *Consideraciones sobre el procedimiento de recaudación por omisión de declaraciones.* En: *Revista de Derecho Tributario N° 120,* Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, "Hacia un estatuto del contribuyente durante la fiscalización", en PARRA ARANGUREN, Fernando (Edit.), *Ensayos de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca,* Vol. I, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2004.

_____, *Las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario,* Ediciones FUNEDA, Caracas, 1997.

_____, "Tributación y Derechos Humanos", inédito.

BLANQUER, David, *Curso de Derecho Administrativo,* tomo I, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.

CAMARGO, Juan M. *Nuevo derecho aduanero, Parte General e importaciones,* Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, Bogotá, 2000.

CASANA MERINO, Fernando, *La Devolución de Ingresos Indebidos en Materia Tributaria,* Editorial Distribuciones de la Ley, Madrid, 1992.

CASSAGNE, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa,* Marcial Pons, Madrid, 2009.

CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos, *Repetición y Recuperación de Tributos en el Derecho Venezolano,* Editorial Lizcalibros, C.A., Caracas, 2006.

CÓRDOVA VÁSQUEZ, Jesús, "Las pruebas en el Procedimiento Sumario Administrativo del Código Orgánico Tributario". En: *Revista de Derecho Tributario N° 90,* Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001.

D´ASCOLI CENTENO, Humberto, "Potestades de la Administración Tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano", en *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde,* Funeda, Caracas, 1998.

DÍAZ CANDIA, Hernando, "Los Procedimientos Administrativos en el Código Orgánico Tributario", *Revista Fundación Procuraduría General de la República*, N° 12, Caracas, 1995.

_____, "Los procedimientos administrativos en el Código Orgánico Tributario", *Revista de Derecho Tributario*, N° 64, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1994.

DÍAZ IBARRA, Valmy, "Apostillas sobre el mito de la caducidad en el lapso (oportunidad) para descargar y probar contra las Actas Fiscales" *En: Revista de Derecho Tributario N° 108*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005.

DÍAZ, Fátima, "El procedimiento de verificación previsto en el COT y la aplicación de las garantías constitucionales consagradas en el artículo 49 de la Constitución", *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

DÍAZ, Vicente Oscar, *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.

FERMÍN, Juan Carlos, "El Procedimiento de Fiscalización y Determinación en el Código Orgánico Tributario de 2001", en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, C. A., Caracas, 2002.

_____, "Fiscalización Tributaria y Procedimiento Administrativo Sumario", En: La Administración Tributaria y los Derechos del Contribuyente, *Homenaje a la Memoria de Ilse van der Velde*, Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio, "Evolución y perspectivas de las facultades administrativas de comprobación tributaria", en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

FRAGA PITTALUGA, Luis, *La incompetencia en el Derecho Administrativo*, Funeda, segunda edición, Caracas, 2007.

———————, "Consideraciones Generales Sobre la Prueba en el Proceso Contencioso Tributario", En: *Contencioso Tributario Hoy*, Tomo I, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

———————, "Las Garantías Formales de los Contribuyentes en la Constitución de 1999" en CARRILLO BATALLA, Tomás E. (Director), *La Tributación en la Constitución de 1999*, Foro Nacional de Ciencias Económicas-Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Banco Central de Venezuela-Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Asociación Venezolana de Derecho Financiero-Colegio de Economistas de Venezuela, Caracas, 2001.

———————, "Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria", *Revista de Derecho Tributario*, N° 83, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

———————, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Funeda, Caracas, 1998.

GARCÍA BERRO, Florián, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*. Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCÍA LUENGO, Javier, "El principio de protección de la confianza", en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, La Ley, 2010.

GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GIORGIANNI, Michele, *La Obligación* (La Parte General de las Obligaciones), Editorial Bosch, Barcelona, España, 1958.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *La ética en la Administración pública*, Cuadernos Civitas, segunda edición, Madrid, 2000.

HERNÁNDEZ G., José Ignacio, "Algunas notas sobre los requisitos de validez de los actos administrativos", *Actualización en procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, segunda edición revisada, Caracas, 2008.

———————, "Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias", en *Quincena fiscal. Revista de actualidad fiscal N° 17*. Madrid, 2000.

_____, "Actividad consultiva de la administración y responsabilidad patrimonial", en *Revista de Derecho Administrativo N° 6.* Caracas, Editorial Sherwood, 1999.

HOMES JIMÉNEZ, Luis, "Facultades de la Administración Tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano (reflexiones y comentarios)", en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001,* Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, C. A., Caracas, 2002.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas,* ario, Montevideo, 1987, 123 p.

JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario,* Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1ª edición, 2ª reimpresión, 1993.

LAGO MONTERO, José María, "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse" en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário-Livro 2 A criminalização das infracçoes fiscais,* editado por Associaçao Fiscal Portuguesa (AFP), Lisboa 1998.

LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria,* Editorial Depalma, Buenos Aires, 1989.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário-Livro 2 A criminalização das infracçoes fiscais,* editado por Associaçao Fiscal Portuguesa (AFP), Lisboa 1998.

MATA SIERRA, María Teresa, *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria,* Valladolid, Editorial Lex Nova, 1997.

MATEU-ROS CEREZO, Rafael, *Devolución de Ingresos Indebidos y Revisión por Infracción Manifiesta de Ley,* Editorial Civitas, Madrid, 1985.

MORENO DE RIVAS, Aurora, "La administración tributaria como función estatal", en *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde,* Funeda, Caracas, 1998.

_____, *El régimen de responsabilidad de los terceros en la relación tributaria.* En *Revista de Derecho Tributario N° 109,* Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

MOROS PUENTES, Carlos, *Procedimiento por intimación*, Componentes, Caracas, 2000.

NIETO, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, Editorial Tecnos, 3ª edición, Madrid, 2002.

OCTAVIO, José Andrés, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1998.

PARÉS SALA, Alfredo, "«Dispare primero y averigüe después». De las sanciones de plano o la perniciosa tendencia a prescindir del procedimiento administrativo constitutivo en el ámbito sancionador", en CANÓNICO SARABIA, Alejandro (Coord.), *Visión actual de los procedimientos administrativos. III Congreso de Derecho Administrativo Margarita 2011*, Centro de Adiestramiento Jurídico "CAJO"-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2011.

PÉREZ ARRAIZ, Javier, *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant Lo Blanch, Colección Financiero, Valencia, 2000.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Dykinson, Madrid, 2009.

PÉREZ LUCIANI, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009.

PONT MESTRES, Magín, *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, Marcial Pons, segunda edición, Madrid, 2007.

QUERALT, Juan Martin, LOZANO SERRANO, Carmelo, POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001.

RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, "Los procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario (fiscalización y determinación)", en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

RAMIREZ van der VELDE, Alejandro; BAUTE CARABALLO Pedro y PLANCHART MENDOZA Antonio, *Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución*, Torres, Plaz & Araujo, Caracas, 2000.

RODRÍGUEZ GARCÍA, Armando, "Reflexiones sobre el procedimiento administrativo y la simplificación de trámites en Venezuela", en CANÓNICO SARABIA, Alejandro (Coord.), *Visión actual de los procedimientos administrativos. III Congreso de Derecho Administrativo Margarita 2011*, Centro de Adiestramiento Jurídico "CAJO"-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2011.

ROJAS, Ruth Noemí, "Las funciones, facultades y deberes de la Administración Tributaria en el Código Orgánico Tributario", en *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*, Funeda, Caracas, 1998.

ROMERO-MUCI, Humberto, "Prólogo" al libro de FRAGA PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Caracas, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, 1998.

RUAN SANTOS, Gabriel, La Función de Determinación en el Nuevo Código Orgánico Tributario", En: *Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Editorial LIVROSCA, C.A.-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Fraga, Sánchez & Asociados, Colección Estudios 3, Caracas, 2005.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Principios de Derecho Administrativo*, volumen II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., tercera edición, Madrid, 2000.

SERRANO ANTON, Fernando, La Hacienda Pública como Titular de Situaciones Subjetivas Pasivas en la Obligación de Devolución. En: *Estudios de derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996.

SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, "La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria" en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário-Livro 2 A criminalização das infracçoes fiscais*, editado por Associaçao Fiscal Portuguesa (AFP), Lisboa 1998.

TOMÁS MALLEN, Beatriz, *El derecho fundamental a una buena Administración*, Madrid, INAP, 2004.

TORRUCO SALCEDO, Sitlali, "El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana", *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

URSO CEDEÑO, Giuseppe y DÍAZ IBARRA, Valmy, *El IVA. Jurisprudencia escogida (2004-2009)*, Caracas, 2010.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones DePalma, 1992.

VALLENILLA TOLOSA, Moisés, Supuestos para la procedencia del procedimiento de intimación de derechos pendientes: su uso o abuso por parte de las autoridades tributarias, En *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, 2004.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, octava edición, Buenos Aires, 2002.

WEFFE H., Carlos E., *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Caracas, Editorial Globe, 2010.

_____, "Notas introductorias sobre la pena de clausura en el Derecho Tributario venezolano", *Revista de Derecho Tributario*, Nº 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

_____, "La verificación y los derechos de los contribuyentes en el procedimiento penal tributario", *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

www.tsj.gov.ve

TEMA VII

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Elvira Dupouy*
Coordinador

SUMARIO

• Introducción. **1.** Recursos administrativos tributarios. Consideraciones generales. **2.** El Recurso Jerárquico. **2.1.** Actos recurribles. **2.2.** Interposición del recurso. **2.3.** Suspensión de efectos del acto recurrido. **2.4.** Admisión del recurso. **2.5.** Medios de prueba y lapso probatorio. **2.6.** Decisión del recurso. **3.** Otros procedimientos administrativos. **3.1.** La Revisión de Oficio. **3.2.** El Recurso de Revisión. **4.** El Recurso Contencioso Tributario. **4.1.** Consideraciones generales. **4.2.** Procedimiento. **4.2.1.** Interposición y admisión del recurso. **4.2.1.A.** Objeto del recurso y principales aspectos conexos. **4.2.1.B.** Vías. **4.2.1.C.** Formalidades. **4.2.1.D.** Lapso. **4.2.1.E.** Órgano receptor. **4.2.1.F.** Oportunidad para la admisión y eventual oposición. **4.2.1.G.** Apelabilidad. **4.2.2.** No suspensión de los efectos del acto impugnado. **4.2.3.** Lapso probatorio. **4.2.3.A.** Posible no apertura. **4.2.3.B.** Apertura:

---

* ELVIRA DUPOUY MENDOZA. Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello en 1983. Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) y de Procedimiento Contencioso Tributario de la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela (UCV). Ex Presidente y Miembro Honorario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Miembro del Comité de Impuestos de la Cámara Venezolano Americana (VENAMCHAM). Destacada en Chambers Latin América como asesor y experto en litigio tributario. Diversos trabajos publicados en materia tributaria, nacional e internacionalmente. Conferencista invitada en eventos de interés tributario. Ha sido Juez Asociado en la jurisdicción contencioso tributaria. Socio de la firma de abogados Rodríguez & Mendoza.

lapsos, procedimiento y apelación. **4.2.3.C.** Medios probatorios y comisión. **4.2.4.** Informes y Auto para Mejor Proveer. **4.2.4.A.** Informes. **4.2.4.B.** Auto para Mejor Proveer. **4.2.5.** Sentencia. **4.2.6.** Procedimiento de segunda instancia. **4.2.7.** Ejecución de sentencia. **4.3.** Conclusión. **5.** El Juicio Ejecutivo o Ejecución de Créditos Fiscales. **5.1.** Parte General. **5.1.1.** Concepto. **5.1.2.** Del Juicio Ejecutivo Tributario. **5.1.3.** Marco legal. **5.2.** Procedimiento del Juicio Ejecutivo. **5.2.1.** Ejecución de créditos ante la vía civil y ante la vía contencioso tributaria. Régimen competencial actual. Tribunales Competentes. **5.2.2.** Legitimados para actuar. **5.2.3.** Requisitos de forma y de fondo del juicio ejecutivo. **5.2.4.** El Titulo Ejecutivo. **5.2.5.** Requisitos del Titulo Ejecutivo. Los requisitos de fondo son tres. **5.3.** Inicio del procedimiento. **6.** Las Medidas Cautelares. **6.1.** Las medidas cautelares: aproximación, elementos característicos y su raigambre constitucional. **6.1.1.** Aproximación conceptual e importancia. **6.1.2.** Elementos característicos. **6.1.3.** Su raigambre constitucional. **6.2.** Las medidas cautelares en el ámbito de los procedimientos y procesos tributarios. **6.2.1.** Las medidas cautelares en sede administrativa. **6.2.1.1.** Solicitadas por los administrados o contribuyentes (sujetos pasivos). **6.2.1.1.1.** Las medidas anticipativas. **6.2.1.1.2.** La suspensión de efectos. **6.2.1.2.** Solicitadas por la Administración tributaria (sujetos activos). **6.2.1.2.1.** Las potestades administrativas de fiscalización no son medidas cautelares propiamente dichas. **6.2.2.** Las medidas cautelares en sede judicial. **6.2.2.1.** Medidas cautelares solicitadas por la Administración tributaria. **6.2.2.1.1.** Las medidas cautelares por riesgo en la percepción de obligaciones tributarias. **6.2.2.2.** Medidas cautelares solicitadas por los contribuyentes o particulares. **6.2.2.2.1.** La suspensión de efectos. **6.2.2.2.2.** El amparo constitucional cautelar conjuntamente interpuesto con el Recurso Contencioso Tributario. **6.2.2.2.3.** Las cautelares dentro de los procesos de amparo constitucional y amparo tributario. Medidas cautelares provisionalísimas. **6.2.2.2.4.** Las Medidas Cautelares Innominadas. **7.** El Amparo Tributario. **7.1.** Definición, Objeto y Naturaleza Jurídica de la acción de Amparo Tributario. **7.2.** Amparo Constitucional y principales diferencias con la acción de Amparo Tributario. **7.3.** El Recurso de Abstención o Carencia y principales diferencias con la acción de Amparo Tributario. **7.4.** Requisitos de procedencia de la acción de Amparo Tributario. **7.4.1.** La demora excesiva. **7.4.2.** Que la demora cause perjuicios no reparables por otros medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario. **7.4.3.** Demostrar las gestiones realizadas y que se ha urgido el trámite. **7.4.4.** Consignar copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite. **7.4.5.** Requisitos adicionales. **7.5.** Interposición. **7.6.** Juez competente para conocer de la acción de Amparo Tributario. **7.7.** Requerimiento de informes a la Administración

Tributaria por parte del Tribunal competente. **7.8.** Apelación de la Sentencia. **7.9.** Condenatoria en Costas. **8.** La Transacción Judicial. **8.1.** Noción General de la Transacción. **8.2.** La Transacción tributaria antes del Código Orgánico Tributario. **8.3.** La Transacción Tributaria en la doctrina latinoamericana anterior al COT 82. **8.4.** Principales argumentos para favorecer la inclusión de la transacción como un medio de resolver las controversias en el COT 82. **8.5.** La Transacción Tributaria en el COT 82. **8.6.** Principales argumentos constitucionales para sostener la procedencia de la Transacción como un medio convencional de resolución de conflictos. **8.7.** La Transacción Judicial en el Código Orgánico Tributario de 2001. **8.8.** Procedimiento para celebrar una Transacción en el COT. **9.** El Arbitraje Tributario. **9.1.** Institución del Arbitraje, su desarrollo en el ámbito tributario y su base legal en Venezuela. **9.2.** Ventajas de la institución del Arbitraje. **9.3.** Características del Arbitraje Tributario. **9.4.** Materias arbitrables. **9.5.** Procedimiento arbitral. **9.6.** Sobre el Arbitraje Tributario Internacional. • Bibliografía.

Introducción.

El Derecho Procesal Tributario en términos generales está constituido por el conjunto de normas que regulan las diversas controversias que pueden surgir entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, incluyendo los procedimientos para la ejecución forzosa en los casos de incumplimiento y los medios alternativos para la resolución de conflictos que incentiva la Constitución Nacional. En este capítulo serán desarrollados el Recurso Jerárquico, como principal mecanismo de impugnación en vía administrativa contra los actos de determinación de tributos, de sanciones o que afecten de alguna manera los intereses de los administrados, así como los demás recursos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario, para los supuestos específicos allí establecidos. A continuación el Recurso Contencioso Tributario, como el medio de impugnación por excelencia en vía judicial, el Juicio Ejecutivo para el cobro en un procedimiento breve y sumario de obligaciones líquidas y exigibles, con referencia también al caso de las Intimaciones de Derechos Pendientes a deudores morosos. Las Medidas Cautelares como procesos de tutela anticipada que pueden tener lugar en el

procedimiento administrativo o judicial. El Amparo Tributario como especialísimo procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario, en caso de demoras excesivas de la Administración Tributaria a dar respuesta a peticiones o solicitudes. La Transacción como mecanismo de autocomposición procesal entre las partes, previsto en la vía judicial y por último el Arbitraje Tributario, novedad de la reforma del Código de 2001, mecanismo de resolución de conflictos admitido por nuestra legislación en materia tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 258 de la Constitución Nacional.

1. Recursos administrativos tributarios. Consideraciones generales.

Elvira Dupouy Mendoza*

El Código Orgánico Tributario venezolano desde la vigencia del primer código en el año 1983 hasta el actualmente vigente del año 2001, ha establecido los procedimientos de segundo grado mediante los cuales los afectados por un acto administrativo de naturaleza tributaria pueden impugnarlos. Son tres los recursos administrativos establecidos como medios de impugnación de los actos administrativos tributarios: el Recurso Jerárquico, el Recurso de Revisión de Oficio y el Recurso de Revisión, basados en

* Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello en 1983. Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) y de Procedimiento Contencioso Tributario de la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela (UCV). Ex Presidente y Miembro Honorario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Miembro del Comité de Impuestos de la Cámara Venezolano Americana (VENAMCHAM). Destacada en Chambers Latin América como asesor y experto en litigio tributario. Diversos trabajos publicados en materia tributaria, nacional e internacionalmente. Conferencista invitada en eventos de interés tributario. Ha sido Juez Asociado en la jurisdicción contencioso tributaria. Socio de la firma de abogados Rodríguez & Mendoza.

lo establecido por la doctrina administrativa, así como en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que lo antecedió.

Como particularidades diferenciadoras fundamentales del régimen recursivo establecido en el Código Orgánico Tributario, con respecto al establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, podemos resaltar que el Código no prevé la posibilidad de intentar el Recurso de Reconsideración ante el funcionario emisor del acto administrativo, sino el ejercicio de los recursos antes indicados en los supuestos de procedencia allí previstos.

Tampoco establece el Código el agotamiento de la vía administrativa como requisito para acceder a la jurisdicción contencioso tributaria, siendo optativo para el recurrente intentar el Recurso Jerárquico o el Recurso Contencioso Tributario contra el acto administrativo definitivo dictado por la Administración Tributaria; característica que en su momento (año 1983) constituyó un gran avance legislativo, al facilitar al sujeto pasivo contribuyente o responsable, el acceso a los tribunales competentes sin necesidad del previo ejercicio del Recurso Jerárquico. En efecto, si consideramos que no fue sino hasta la entrada en vigencia de la Constitución de 1999, que la jurisprudencia, en aplicación de las nuevas normas constitucionales, privilegió el acceso a la justicia sin limitaciones como la que representaba el agotamiento de la vía administrativa, definitivamente ello representó un gran avance.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en materia contencioso administrativa, ha señalado que: *"(...) en virtud de que la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, eliminó el requisito previo de agotamiento de la vía administrativa como un presupuesto necesario para la admisión de la pretensión contencioso administrativa de nulidad contra un acto administrativo de efectos particulares, esta Sala debe ser congruente con lo establecido en la referida Ley y no condicionar al que accede al órgano jurisdiccional a intentar el recurso jerárquico una vez obtenida la decisión del recurso de reconsideración o haber operado el silencio administrativo, garantizando de esta manera la tutela judicial efectiva, el principio pro actione*

y el principio "antiformalista" consagrados en los artículos 26 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se decide.".[1]

Por otra parte, otra de las diferencias importantes con respecto al régimen de derecho administrativo, es que la interposición del Recurso Jerárquico suspende los efectos del acto impugnado, lo que constituye una excepción establecida expresamente por el legislador al principio de ejecutoriedad del acto administrativo propio de esta materia.

2. El Recurso Jerárquico.

Las normas relativas a la interposición y tramitación del Recurso Jerárquico las encontramos establecidas en el Titulo V "De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos" en el Capítulo II de los artículos 242 al 255.

2.1. Actos recurribles

De conformidad con el artículo 242 del Código Orgánico Tributario, el Recurso Jerárquico procederá contra los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados. La norma pone de manifiesto que se deben dar las condiciones subjetivas necesarias para la procedencia del recurso, que exista un interés personal, legítimo y directo del recurrente.

En este orden de ideas, el primer requisito para que el acto sea recurrible es que el mismo sea de efectos particulares, esto

[1] Sentencia N° 130 publicada en fecha 20 de febrero de 2008, del Tribunal Supremo de Justicia dictada en Sala Constitucional, caso Inversiones Martinique, C.A. consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/130-200208-07-1482.htm. Sobre este tema ver punto 4 del presente capítulo.

es, aquél destinado a un solo sujeto de derecho. A continuación la norma exige que ese acto de efectos particulares determine tributos (cualquiera de los que se rigen por las disposiciones del Código conforme a su artículo 1°), apliquen sanciones (igualmente establecidas en el Código por la comisión de los ilícitos allí previstos) o que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados. Esta última condición, bastante amplia, permite que una gama de situaciones diversas que no implican la determinación de un tributo o la imposición de alguna de las sanciones previstas en el Código, puedan dar lugar a la interposición del Recurso Jerárquico por afectar la situación jurídica subjetiva del sujeto pasivo destinatario del acto, lo que ha sido reconocido por la jurisprudencia en diversas decisiones, ya que debe prevalecer el principio *pro actione* a fin de garantizar la tutela judicial efectiva consagrada en la Constitución Nacional.

Ahora bien, en concordancia con las disposiciones relativas al Derecho Internacional Tributario, específicamente las derivadas de la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación suscritos por Venezuela, el Parágrafo Único de dicho artículo 242, establece expresamente en qué casos no procede el Recurso Jerárquico, los cuales son los siguientes:

1.- *Contra los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación:*

Esta prohibición tiene lógica y su fundamento legal es que en caso de aplicación de un procedimiento amistoso, deben prevalecer las disposiciones del tratado sobre el derecho interno. Por otra parte, los actos dictados por la autoridad competente en estos procedimientos amistosos no son vinculantes y el eventual acuerdo al que se llegue, tiene lugar entre los Estados contratantes a través de sus respectivas autoridades competentes.

En efecto, no siempre los problemas de doble imposición pueden ser resueltos por los convenios o tratados, de tal manera que en muchos de ellos se establece la posibilidad de que las autoridades tributarias de los países suscriptores de los mismos

traten de resolverlos de mutuo acuerdo (bien sea invocado por el contribuyente que considere que las medidas adoptadas por uno o ambos de los Estados contratantes son contrarias al tratado o invocado por las propias autoridades tributarias).

2.- *Contra los actos dictados por las autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República de acuerdo con los tratados internacionales:*

Igual que en el caso anterior, debe en estos casos establecerse la no recurribilidad, pues se trata de actos dictados por las autoridades extranjeras, donde la República estaría realizando una función meramente recaudatoria en nombre del otro Estado contratante, en aplicación de las disposiciones de un tratado internacional.

3.- *En los demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes:*

Este último numeral del artículo 242 establece una causal indeterminada y subsidiaria, al señalar que no procederá el Recurso Jerárquico tampoco en *"Los demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes"*. En efecto, el Código Orgánico Tributario establece expresamente en algunas de sus disposiciones, que no procede recurso alguno contra ciertos actos administrativos, tal es el caso por ejemplo de la prohibición de recurribilidad de los actos denegatorios de prórrogas y facilidades de pago de obligaciones tributarias no vencidas (artículo 46), de los actos denegatorios de fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas (artículo 47), de los actos relativos a la intimación de derechos pendientes (artículo 214) o de las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias con motivo de las consultas formuladas por los interesados (artículo 235).

Aun cuando de acuerdo con dicha norma no sea recurrible ninguno de estos actos en la vía administrativa, caracterizada por la potestad de la Administración Tributaria de apreciar en cada caso la oportunidad o conveniencia de la decisión, en este punto es importante destacar que ningún acto administrativo

puede escapar del control jurisdiccional de los Tribunales competentes, por lo que no obstante la prohibición a la que se refiere el numeral 3 del artículo 242 del Código y no siendo necesario el agotamiento de la vía administrativa, los actos administrativos de efectos particulares que se encuentren bajo estos supuestos podrán ser impugnados judicialmente, por aquellos que se vean afectados en sus derechos subjetivos e intereses legítimos, lo cual ha sido reconocido por la jurisprudencia patria en diversas decisiones. Así por ejemplo, refiriéndose a las prohibiciones de admitir ciertas acciones judiciales, se ha señalado que éstas *"no pueden ser establecidas por el Legislador en forma arbitraria; ... Así, pese a restringir los derechos fundamentales de libre acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, la armonización e interpretación de esta clase de normas, en contraste con los principios propugnados en la Carta Magna, incide de manera directa en la efectividad de estos derechos, y en tal virtud no basta la simple vigencia de la norma, cuando sea antagónica al ordenamiento constitucional. Bajo tales premisas, advierte la Sala que admitir la irrevisibilidad absoluta de los actos similares al recurrido en autos, en los términos que fue consagrado efectivamente por el Legislador de 2001 en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario vigente, sería a todas luces violatorio de los derechos fundamentales de libre acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva..."*[2]

En el mismo orden de ideas y específicamente con relación a la no recurribilidad de las opiniones de la Administración Tributaria con motivo de consultas, la jurisprudencia ha señalado que sí son recurribles por los medios de impugnación previstos en el Código ya que en definitiva la opinión de la Administración *"Es un acto que afecta los derechos del contribuyente"*[3] por lo que se

[2] Sentencia N° 00310 publicada en fecha 15 de febrero de 2006, del Tribunal Supremo de Justicia dictada en Sala Político Administrativa, caso Tres y Medio Eventos, C.A. consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/SPA/febrero/00310-150206-2004-0180-1.htm

[3] Sentencia N° 01071 publicada en fecha 15 de julio de 2009, del Tribunal Supremo de Justicia dictada en Sala Político Administrativa, caso Proagro, C.A. consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/SPA/julio/01071-150709-2009-0799.html que confirma sentencia de fecha 13 de julio de 2001 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, caso Proagro, C.A consultada en original.

dan los presupuestos para su impugnación, a lo que debemos agregar que ésta es la interpretación acorde con el artículo 26 de la Constitución, al garantizar al afectado por el acto, el acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva.

Ahora bien, aparte de las prohibiciones expresas contenidas en el Código Orgánico Tributario, en nuestro criterio resulta peligrosa la remisión a las prohibiciones que en este sentido puedan establecerse en otras leyes, pues ello definitivamente afectará el esfuerzo de codificación plasmado en el Código Orgánico Tributario, al permitir que mediante leyes distintas del mismo Código, se establezcan prohibiciones que van a incidir en las materias por él reguladas, siendo éste además una ley orgánica jerárquicamente superior a otras leyes tributarias y que desarrolla los principios constitucionales que rigen la tributación en el país. De establecerse en forma indiscriminada en otras leyes tributarias supuestos de no recurribilidad, eventualmente ello podría llevar a la falta de aplicación de las normas adjetivas establecidas en el Código, creadas precisamente para centralizar en un solo texto normativo los mecanismos de defensa e impugnación de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

2.2. Interposición del recurso

El artículo 243 del Código establece en forma detallada los requisitos de forma y de fondo del Recurso Jerárquico. En este sentido deberá interponerse mediante escrito (que califica de razonado), en el cual no sólo se expresen las razones de hecho y de derecho en las cuales se funda, sino también conste la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria.[4] Esta norma debe interpretarse en concordancia con el artículo 151, el cual establece que tendrán acceso a los expedientes y podrán consultarlos los interesados, los representantes y los abogados asistentes.

[4] La necesidad de estar asistido o representado por abogado podría constituir una adaptación al procedimiento administrativo de las disposiciones contenidas en los artículos 136 al 140 del Código de Procedimiento Civil, en cuanto a la capacidad para obrar en juicio y su representación.

Así mismo, deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o en su defecto, el mismo deberá identificarse suficientemente en el texto del escrito. Es importante señalar que en el escrito deben expresarse las razones de hecho y de derecho en las cuales se fundamenta el recurso.

Se establece, asimismo en dicho artículo 243, que el recurrente pueda estar asistido por otro profesional afín al área tributaria que no sea abogado. Ahora bien, si sólo los profesionales del derecho están facultados para evacuar consultas jurídicas de conformidad con el artículo 3 de la Ley de Abogados, ello podría hacerse extensivo a la elaboración y asistencia del recurrente en un procedimiento administrativo cuyo fundamento sea la interpretación y aplicación de normas jurídicas, por lo cual pareciera que en el caso concreto estaríamos frente a una actividad inherente al ejercicio de la abogacía. En este sentido conviene señalar el artículo 5 de la misma Ley, el cual establece que: *"Los Jueces, los Registradores, los Notarios y demás autoridades civiles, políticas y administrativas, sólo admitirán como representantes o asistentes de terceros a abogados en ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes y disposiciones que regulan las relaciones obrero patronales"*, lo que pareciera excluir la asistencia de personas que no sean profesionales de derecho.

No obstante lo anterior y en virtud de la práctica administrativa desde la vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, la norma en cuestión encuentra justificación en las regulaciones sobre Precios de Transferencia establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyas especificaciones y vinculación con áreas distintas del Derecho, requieren la intervención de otros profesionales, tales como economistas, contadores públicos u otros profesionales especializados en la materia.[5] Quizás podríamos

[5] En efecto, su intervención es necesaria en el caso de ajustes a los precios o contraprestaciones pactados en operaciones comerciales o de servicios realizadas entre partes vinculadas en aplicación de las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta o Convenios para Evitar la Doble Tributación. Nos remitimos al capítulo correspondiente al Impuesto sobre la Renta y particularmente a los Precios de Transferencia.

criticar a la norma, no establecer expresamente que es en estos casos, profesionales distintos de los abogados tendrían intervención en el procedimiento administrativo, tomando en cuenta que se trata de un procedimiento que está regido por el Derecho y en el cual por tanto, en principio sólo podrían participar como representantes o asistentes del recurrente, quienes tengan el carácter de abogados. Ello ocurriría sin duda en la vía judicial, por cuanto el Código de Procedimiento Civil expresamente establece en su artículo 166 que *"Sólo podrán ejercer poderes en juicio quienes sean abogados en ejercicio, conforme a las disposiciones de la Ley de Abogados"*.

Se establece igualmente en el artículo 243 que el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio, acerca de lo cual nos referiremos más adelante al tratar el tema de las pruebas.

Igual que en Códigos anteriores, el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, ello en virtud del principio de informalidad del procedimiento y de la prevalencia que debe darse al derecho a la defensa, como garantía de rango constitucional de los administrados.

Es importante destacar nuevamente que, como se expresó anteriormente, en materia tributaria no es necesario el agotamiento de la vía administrativa para acceder a la vía judicial. En este sentido, el sujeto pasivo afectado por el acto puede optar a su libre arbitrio por interponer el Recurso Jerárquico agotando la vía administrativa o intentar el Recurso Contencioso Tributario accediendo directamente a la vía judicial. Así lo establece el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, cuando señala que el Recurso Contencioso Tributario procederá *"1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad de previo ejercicio de dicho recurso"*, como vemos se trata de una norma que no está contenida en las disposiciones relativas al recurso administrativo en comentario sino en las normas sobre el Recurso Contencioso

Tributario, pero que es fundamental para los sujetos pasivos que, frente a la notificación del acto administrativo definitivo emanado de la Administración Tributaria pueden optar por agotar la vía administrativa hasta la obtención de una decisión final de la Administración que cause estado o intentar el Recurso Contencioso Tributario.

Lapso de interposición

En el artículo 244 se establece que el lapso para la interposición del Recurso Jerárquico es de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna, ello en concordancia con lo establecido en el artículo 161 del mismo Código, ya que la notificación es requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando éstos produzcan efectos individuales.

Órgano receptor del recurso

El artículo 245 del Código limita la interposición del Recurso Jerárquico sólo ante la oficina de la cual emanó el acto que se impugna, en términos más restrictivos que Códigos anteriores.

No obstante ello, creemos que en todo caso sería también aplicable supletoriamente la disposición contenida en el artículo 43 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en relación con la remisión de documentos al órgano competente de la Administración mediante correo certificado. En efecto, dicha norma establece que: *"Se entenderá que los administrados han actuado en tiempo hábil cuando los documentos correspondientes fueren remitidos por correo al órgano competente de la administración, con anterioridad al vencimiento de los términos y plazos y siempre que haya constancia de la fecha en que se hizo la remisión..."*.

Así mismo el artículo 246, establece que interpuesto el Recurso Jerárquico, la oficina de la cual emanó el acto, si no fuere la máxima autoridad jerárquica, podrá revocar el acto recurrido o modificarlo de oficio, en caso de que compruebe errores en los

cálculos y otros errores materiales, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes contados a partir de la interposición del recurso. En caso de modificación de oficio, el recurso continuará su trámite por la parte no modificada. Con ello se pretende que cualquier error material o de cálculo pueda ser corregido por el funcionario emisor del acto, en ejercicio de la potestad de autotutela de la Administración antes de iniciarse el procedimiento administrativo. Sin embargo, el lapso para revocar o modificar el acto de oficio es muy corto (anteriormente era de quince días), por lo cual quizás en la práctica administrativa sea difícil su cumplimiento.

2.3. Suspensión de efectos del acto recurrido.

El artículo 247 establece que la interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido, quedando a salvo la utilización por la Administración Tributaria de las medidas cautelares previstas en el mismo Código, en el caso de que exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas. En todo caso estas medidas deben ser solicitadas y acordadas en caso de que procedan, por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario competentes por la materia, siguiendo el procedimiento establecido en el Código en los artículos 296 y siguientes.

Como se expresó anteriormente, la suspensión automática de los efectos del acto, constituye una excepción al principio de ejecutoriedad del acto administrativo. Existe esta previsión legal expresa desde el primer Código Orgánico Tributario de 1983, por lo que representó un gran avance frente a la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que, habiendo entrado en vigencia un año antes, establecía expresamente que la interposición de cualquier recurso no suspendía la ejecución del acto impugnado, salvo previsión legal en contrario, admitiendo la suspensión excepcionalmente bajo ciertas condiciones establecidas en el artículo 87 de dicha Ley.

Esta suspensión debe entenderse que opera durante todo el tiempo que esté tramitándose y pendiente de decisión el Recurso

Jerárquico, no se desprende otra cosa de lo establecido en dicho artículo 247.[6]

En nuestra opinión deben mantenerse suspendidos los efectos del acto, ya que al optar el recurrente por la espera de la decisión expresa por parte de la Administración Tributaria, está ejerciendo un derecho otorgado por la ley obviamente en su beneficio, por lo que mal podría colocársele en una situación que le perjudique e implique la ejecución del acto que está impugnando, siendo por demás que la Administración está siempre obligada a decidir, salvo en el supuesto previsto en el artículo 255 *ejusdem* al cual nos referiremos más adelante.

Con el silencio administrativo negativo lo que se pretende es que vencido el lapso para decidir sin que hubiese un pronunciamiento, el recurso se entienda denegado, quedando abierta la vía contencioso tributaria y por tanto, la posibilidad de interponer el Recurso Contencioso Tributario establecido en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario. En este punto es importante resaltar lo que ha sido el criterio reiterado de la doctrina, en el sentido de que el silencio administrativo negativo es una ficción creada por el legislador en beneficio del recurrente, por lo que éste tiene el derecho de interponer el Recurso Contencioso Tributario en virtud de la denegación tácita por el silencio de la Administración o bien esperar a que se produzca la decisión expresa de su recurso administrativo, acto definitivo y que causaría estado, contra el cual, debidamente notificado a los fines de su eficacia,

---

[6] Resulta cuestionable y distanciado de la intención del legislador el criterio sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N° 00821 publicada en fecha 29 de marzo de 2006, caso Inversiones Reyna´s Puerto Ordaz, C.A consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/SPA/marzo/00821-290306-2004-0788.htm, en la cual se ha señalado que: *"una vez declarada la denegatoria del recurso jerárquico o en su defecto, producido como fuere el silencio administrativo, queda el recurrente desprovisto de la protección que brinda el examinado mecanismo frente a la eficacia del acto administrativo impugnado, pudiendo paralizar los efectos del acto sólo a través de la protección cautelar prevista en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario vigente, previo el ejercicio del recurso contencioso consagrado en el referido instrumento normativo..."*.

podrá intentar igualmente el Recurso Contencioso Tributario, tal y como se ha reiterado desde la emblemática sentencia de fecha 22 de junio de 1982, de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en el caso Ford Motors de Venezuela S.A, ratificada en sentencia de la misma Sala de fecha 27 de julio de 2000, en el caso Seguros Capitolio S.A.

No obstante ser la suspensión de efectos el principio general, en el caso del Recurso Jerárquico esta suspensión no opera automáticamente en todos los casos, pues el artículo 247 en su Parágrafo Único establece los supuestos en los cuales la misma no procede, relativos específicamente a las sanciones previstas en el Código o en leyes tributarias (vrg. Ordenanzas Municipales), que se indican a continuación:

1.- Clausura de establecimiento;
2.- Comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas;
3.- Suspensión de expendio de especies fiscales y gravadas.

Así mismo, el artículo 248 establece que la suspensión de los efectos del acto recurrido, no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no objetada en el recurso interpuesto, lo que constituye la consecuencia lógica de la aplicación del principio de ejecutividad de los actos administrativos, habida cuenta la firmeza del mismo en lo que respecta a la parte no objetada.

2.4. Admisión del recurso

Definida la oportunidad para anunciar, aportar o promover las pruebas que se quieran hacer valer en el artículo 243, el artículo 249 del Código Orgánico Tributario regula por primera vez la admisión del Recurso Jerárquico y el procedimiento a tales efectos. De acuerdo con dicha norma, el recurso en cuestión deberá ser admitido dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo. Si la

oficina que deba decidir el recurso es distinta de aquella de la cual emanó el acto, el lapso se contará a partir del día siguiente de la recepción del mismo.

Se establecen igualmente las causales de inadmisibilidad del recurso en el artículo 250 y que son las siguientes:

1.- Caducidad del plazo para recurrir;
2.- Falta de cualidad o interés del recurrente;
3.- Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener la capacidad necesaria para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente; y
4.- Falta de asistencia o representación de abogado.

Obsérvese que el mismo legislador incurre en contradicción con lo establecido en el artículo 243, cuando establece que el recurso deberá interponerse con la asistencia o representación de abogado o *"cualquier otro profesional en el área tributaria"*.

Esta misma norma, establece que la resolución que declare la inadmisibilidad del recurso deberá ser motivada, requisito esencial a cualquier acto administrativo de conformidad con los artículos 5 y 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y que contra la misma se podrá interponer el Recurso Contencioso Tributario, toda vez que se darían los supuestos establecidos en el artículo 259 del mismo Código que regula dicho recurso, establecido como medio de impugnación en la vía judicial.

2.5. Medios de prueba y lapso probatorio.

Promoción de pruebas

Como señalamos anteriormente al comentar el artículo 243, en el Recurso Jerárquico el recurrente podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio. Esta norma debe ser interpretada en concordancia con las

disposiciones del Código Orgánico Tributario contenidas en el Título IV "De la Administración Tributaria", Capítulo III "De los Procedimientos" Sección Segunda "De las pruebas", las cuales siguiendo el principio de libertad probatoria, en el artículo 156 establece que *"Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implica prueba confesional de la Administración. Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras"*.

Igualmente y como complemento de lo establecido en el artículo 156, el artículo 157 señala que *"Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, y el estudio técnico a realizar..."*, agregando dicha norma las condiciones y el procedimiento a seguir en estos casos.

Ciertamente las normas del Código vigente contienen una regulación mas completa del tema probatorio que la de los anteriores, lo cual es un aspecto positivo del Código de 2001, pues propende a la libertad probatoria desde el punto de vista del recurrente y a la práctica por parte de la Administración Tributaria, de todas las diligencias que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

En este sentido el artículo 251 establece que la Administración Tributaria *"podrá practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos, y llevará los resultados al expediente. Dicha Administración está obligada también a incorporar al expediente los elementos de juicios de que disponga..."*, lo que evidencia la flexibilidad que debe caracterizar al procedimiento administrativo en la búsqueda de la verdad material de los hechos.

Admisión de pruebas

No encontramos una norma específica sobre la admisión de las pruebas, sin embargo dadas las amplias facultades de la

Administración Tributaria para la búsqueda de la verdad material, entendemos que ésta admitirá y apreciará las pruebas anunciadas, aportadas o promovidas, que estime conforme a derecho y desechará las que sean ilegales o impertinentes.

Evacuación de pruebas

De acuerdo con el artículo 251 como se expresó, la Administración Tributaria podrá practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos y, en cuanto a la evacuación de las pruebas, dicha norma establece que una vez admitido el Recurso Jerárquico, se abrirá un lapso probatorio fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, que no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles, prorrogables por el mismo término según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas.

Se prescindirá de la apertura del lapso probatorio cuando se trate de asuntos de mero derecho y cuando el recurrente no hubiese anunciado, aportado o promovido pruebas, entendemos que por razones de economía procesal aplicables también al procedimiento administrativo.

El artículo 252 establece que la Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente o de su representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso para decidir, las informaciones adicionales que considere necesarias, requerir la exhibición de libros o registros, documentos, la ampliación o complementación de pruebas, etc., todo ello en ejercicio de esas amplias facultades, que le permiten requerir toda la información que considere necesaria para la decisión del recurso. Esta previsión pone en evidencia la flexibilidad del procedimiento administrativo y las amplias facultades de la Administración para el esclarecimiento de los hechos, demostrando que no deben conformarse los funcionarios actuantes con la ventaja que ofrece la presunción de legitimidad y veracidad que ampara a los actos administrativos, sino que deben ejercer una función mas inquisidora en la búsqueda de la verdad material.

2.6. Decisión del recurso

El artículo 253 establece que la decisión del Recurso Jerárquico corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegarla en unidad o unidades bajo su dependencia. Es decir, que para determinar a quien corresponde decidir el recurso, debe atenderse a la estructura administrativa respectiva del ente de que se trate. Así por ejemplo en el caso de los actos emanados del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), corresponde la decisión al Superintendente Nacional Aduanero y Tributario y por delegación, en la práctica administrativa quien decide es el Gerente General de Servicios Jurídicos o los Gerentes Regionales de Tributos Internos de las distintas regiones, según la naturaleza del acto administrativo que se esté impugnando.[7] En materia tributaria municipal será el Alcalde del Municipio de que se trate, y en el caso de las contribuciones parafiscales, la máxima autoridad jerárquica del organismo especialmente designado, de acuerdo con la ley de la materia, entre otros.

En cuanto al lapso para decidir, se modifica el lapso de cuatro (4) meses que estaba establecido en Códigos anteriores a sesenta (60) días continuos en el artículo 254, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Si no se hubiere abierto dicho lapso, se contará a partir del día siguiente de aquél en que se hubiere incorporado al expediente, el auto que declare no abrir a pruebas. Así las cosas, el expediente administrativo será de vital importancia a los fines del cómputo de los lapsos establecidos especialmente para el acceso a la vía contencioso tributaria.

---

[7] Ver Resolución N° SNAT/ 2002/N° 913 de fecha 06 de febrero de 2002 del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario mediante la cual se dispone que corresponde a las Gerencias Regionales de Tributos Internos la competencia para conocer, instruir, sustentar (sic), tramitar y decidir el recurso jerárquico que en ella se señala y Providencia N° 0318 de fecha 08 de abril de 2005, también del Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, mediante la cual se reorganiza la Gerencia Jurídica Tributaria que pasa a llamarse Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En efecto, de producirse decisión expresa al Recurso Jerárquico no existen mayores consideraciones, por cuanto el lapso de impugnación se contará a partir de la notificación del acto administrativo, como requisito para la eficacia de dicho acto frente al interesado. Ahora bien, en el supuesto de que se produzca el silencio administrativo negativo por falta de decisión del Recurso dentro del término establecido, resultará fundamental a los fines del cómputo del lapso para el acceso a la vía contenciosa lo establecido en el artículo 254, ya que, los veinticinco (25) días hábiles para intentar el Recurso Contencioso Tributario, comenzarán a computarse vencidos los sesenta (60) días continuos que para decidir tiene el jerarca, los cuales comenzarán a computarse:

- A partir de la culminación del lapso probatorio (si la causa se hubiere abierto a pruebas); o
- A partir del día siguiente de aquél en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir a pruebas (si la causa no se hubiere abierto a pruebas).

El artículo 255 establece que la decisión del Recurso Jerárquico debe ser motivada, en concordancia con la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la doctrina y la jurisprudencia imperante. Sin embargo, amplía el contenido de la norma para adecuarlo a las nuevas realidades de nuestro sistema tributario. En efecto, en materia de Precios de Transferencia en las operaciones realizadas entre partes vinculadas de acuerdo con las disposiciones aplicables de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aun siendo motivada, la resolución debe mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes, que afecte o pudiera afectar la posición competitiva del recurrente, siendo éste uno de los casos en que tiene especial relevancia la confidencialidad de las operaciones de los contribuyentes.

Se incluye una innovación en el último aparte de este artículo 255 del Código que conviene resaltar. Esta norma, en nuestra opinión en forma positiva para los efectos prácticos, establece que vencido el lapso para decidir dicho recurso administrativo, si el recurrente ejerció el Recurso Contencioso Tributario en forma

subsidiaria, se deberá enviar el recurso al Tribunal competente (sin perjuicio de las sanciones aplicables al funcionario) y además, la Administración Tributaria se abstendrá de emitir resolución denegatoria, total o parcial, cuando habiéndose producido el silencio administrativo negativo, el contribuyente hubiese ejercido el Recurso Contencioso Tributario. En otras palabras y aun cuando los funcionarios de la Administración siempre están obligados a decidir de acuerdo con el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, con ésta norma que es especial en materia tributaria, perdería su competencia para decidir el jerarca, salvo que sea para declarar con lugar el Recurso Jerárquico interpuesto.

3. Otros procedimientos administrativos.

El Código Orgánico Tributario además del Jerárquico, establece otros recursos para la revisión de los actos administrativos de naturaleza tributaria que son el de Revisión de Oficio y el de Revisión, los cuales proceden en los supuestos específicos que se detallan a continuación.

3.1. La Revisión de Oficio.

Las normas relativas a la interposición y tramitación del Recurso de Revisión de Oficio las encontramos establecidas en el Titulo V "De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos" en el Capítulo II, de los artículos 236 al 241.

Cuando proceden la revocatoria y la convalidación

El artículo 236 del Código establece que: *"La Administración Tributaria podrá convalidar en cualquier momento los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan"*.

En el mismo orden de ideas, el artículo 237 *ejusdem*, establece que: *"Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular podrán*

ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior jerárquico".

Las normas anteriores, aún previstas como un recurso administrativo particular por el Código, constituyen propiamente manifestaciones del poder de autotutela de la Administración, en el caso concreto de la Administración Tributaria, para la convalidación y la revocatoria de actos administrativos tributarios, según el caso. En el supuesto de la convalidación, es importante tomar en cuenta que sólo los actos administrativos anulables pueden ser objeto de ella, por cuanto los actos que adolezcan de vicios de nulidad absoluta no pueden ser convalidados o subsanados.

Excepciones a la potestad revocatoria

En lo que se refiere a la revocatoria de los actos administrativos en principio ésta siempre procede, en cualquier momento, bien dictada por la misma autoridad que dictó el acto o por su superior jerárquico (como manifestación del Principio de Jerarquía), salvo que el acto en cuestión hubiese originado derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos a favor del particular afectado, supuesto en el cual está imposibilitada la Administración de revocar el acto.

Como complemento de lo anterior, el artículo 238 del Código advierte que, no obstante la potestad de revocatoria total y parcial de los actos administrativos, la Administración Tributaria no podrá revocar los actos administrativos que determinen tributos y apliquen sanciones por razones de mérito u oportunidad. En efecto, en estos casos sólo podrían revocarse los actos administrativos por razones de ilegalidad o inconstitucionalidad, en virtud de la preponderancia en esta materia de la aplicación de los principios constitucionales que rigen la tributación y particularmente del Principio de Legalidad Tributaria.

Reconocimiento de nulidad absoluta

Como consecuencia de lo antes expuesto, el artículo 239 establece que: *"La Administración Tributaria podrá en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, reconocer la nulidad*

absoluta de los actos dictados por ella". Ello por cuanto la nulidad absoluta o de pleno derecho del acto se produce, como señalan García de Enterría y Fernández, *"cuando su ineficacia es intrínseca y por ello carece ab initio de efectos jurídicos sin necesidad de una previa impugnación"*[8] Por cuanto el acto administrativo es ineficaz en estos casos, el legislador permite que no sólo la Administración Tributaria pueda, en ejercicio de su potestad de autotutela revocar sus actos[9], sino que los particulares también puedan, mediante solicitud expresa, requerir a la Administración e instar al reconocimiento de la nulidad absoluta de sus actos, es decir, mediante un pronunciamiento declarativo de que el acto administrativo adolece de alguno de los vicios establecidos en el artículo 240 del Código, que establece cuáles son los casos en que los actos de la Administración Tributaria son absolutamente nulos:

- Cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional, o sean violatorios de una disposición constitucional.
- Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo, y que haya creado derechos subjetivos, salvo autorización expresa de la ley.
- Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución.
- Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

Son básicamente los cuatro supuestos reconocidos por el Derecho Administrativo (artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) y la Jurisprudencia: la inconstitucionalidad, la violación de la cosa juzgada administrativa, la

---

[8] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Editorial Civitas, S.A, 1986, 564 p.

[9] La Revisión de Oficio corresponde a la Gerencia General de Servicios Jurídicos en el caso de los actos emanados de dicha Gerencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o al órgano designado, de acuerdo con la estructura administrativa correspondiente en cada caso.

imposibilidad o ilegalidad de la ejecución y por último, la incompetencia del funcionario o la prescindencia total y absoluta del procedimiento.

Corrección de errores materiales o de cálculo

Por último y también como manifestación del poder de autotutela, de acuerdo con el artículo 241 del Código: *"La Administración Tributaria podrá en cualquier tiempo corregir de oficio o a solicitud de la parte interesada errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de sus actos."*, es decir, la corrección de errores de transcripción menores que no sean de fondo o numéricos, que no afectan la esencia de la decisión administrativa.

Si bien lo encontramos en el capítulo relativo a la Revisión de Oficio, realmente no estamos frente a un supuesto de revocatoria o de convalidación propiamente dicho, sino más bien de la corrección o rectificación de errores evidentes de un acto administrativo. *"Esta facultad no es sino una derivación de la antes analizada de convalidar los actos anulables, permitiendo que se subsanen los vicios de los cuales adolezcan. Un error material no es sino un vicio de nulidad relativa que puede ser rectificado por la Administración en cualquier tiempo. En todo caso el legislador quiso dejar expresa constancia de la libertad de corrección que a la Administración se le acuerda".*[10]

3.2. El Recurso de Revisión.

Las normas relativas a la interposición y tramitación del Recurso de Revisión las encontramos establecidas en el Titulo V "De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos" en el Capítulo II, de los artículos 256 al 258.

[10] BREWER-CARÍAS, Allan R., RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard y URDANETA TROCONIS, Gustavo. *Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Introducción preliminar, guía de lectura, sistemática general e índice alfabético,* Colección Textos Legislativos N° 1, 9na. Edición. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996, 101 p.

Por último establece como recurso de impugnación de los actos administrativos el Código Orgánico Tributario el denominado Recurso de Revisión, el cual tiene la particularidad de que sólo procede contra actos administrativos firmes, es decir, aquellos actos contra los cuales no existe la posibilidad de intentar ningún recurso para impugnarlo sea en vía administrativa o judicial.

Cuando procede

De conformidad con el artículo 256 este especialísimo recurso procede contra actos administrativos firmes, cuando:

- Hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época de la tramitación del expediente.
- En la resolución hubieren influido en forma decisiva documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme.
- La resolución hubiese sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta, y ello hubiera quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme.

El recurso debe ser interpuesto ante el funcionario competente para decidir el Recurso Jerárquico, es decir, ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria que es el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario. Sin embargo, en la práctica y por delegación corresponderá la decisión de este recurso al Gerente General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o al órgano designado de acuerdo con la organización administrativa correspondiente, según el caso.

Lapso de interposición

Entre las particularidades de este recurso, tenemos que debe interponerse de acuerdo con el artículo 257 del Código, dentro de los tres (3) meses siguientes a la sentencia en el caso de los

numerales 2 y 3 del artículo 256 *ejusdem* o de haber tenido noticia de la existencia de las pruebas a que se refiere el numeral 1° de la misma norma.

Es decir, dentro de los tres (3) meses siguientes: a la sentencia judicial firme que hubiese declarado falsos los documentos o testimonios; a la sentencia judicial firme que determine que en la resolución administrativa hubo cohecho, violencia, soborno u otra forma de fraude; o de que hubieren aparecido las pruebas esenciales para la resolución administrativa, que no estuvieron disponibles al momento de adoptarse la decisión en cuestión.

Decisión

La decisión de este recurso debe ser tomada dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de su presentación, de conformidad con el artículo 258 del Código, días que deben computarse como hábiles, de acuerdo a lo establecido por el artículo 10 del mismo Código.

4. El Recurso Contencioso Tributario.

Alberto Blanco-Uribe Quintero*

4.1. Consideraciones generales:

A continuación se encara el estudio analítico y descriptivo de la vía de impugnación judicial o acción en justicia denominada

* Abogado, egresado Magna Cum Laude, de la Universidad Central de Venezuela (UCV), en 1983. Especialista en Derecho Administrativo de la Universidad Central de Venezuela (UCV), en 1987. D.E.S.S. en Derecho Ambiental, en 1988, y D.E.A. en Derecho Público, en 1989, de la Universidad Robert Schuman, Estrasburgo, Francia. Especialista en Justicia Constitucional, en 2006, y Especialista en Derechos Humanos y en Garantías Constitucionales, en 2007 y en 2008, de la Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, España. Doctorando en Derecho en la Universidad Central de Venezuela (UCV). Profesor Agregado de Derecho Constitucional (pregrado) y de Contencioso Tributario y de Derechos Humanos (postgrados) de la Universidad Central

"Recurso Contencioso Tributario", prevista y regulada según el Código Orgánico Tributario, en cuanto a sus requisitos, características, fines y fases o etapas procesales.

Estas líneas enfocan el Recurso Contencioso Tributario como institución jurídica fundamental del Derecho Procesal Tributario, a fin de conocer una forma destinada a hacer realidad el mandato constitucional del proceso como instrumento para la realización de la justicia (artículo 257 constitucional), en provecho del ejercicio real de los derechos esenciales de acceso a la justicia, al debido proceso judicial y a la tutela judicial efectiva (artículos 26 y 49 constitucionales).

En este sentido, se tomará en cuenta la interposición del Recurso Contencioso Tributario, su admisión, las medidas cautelares, la fase probatoria, la vista y sentencia y la segunda instancia, partiendo de la exégesis legal, conforme al Código Orgánico Tributario de 2001, y a los principios de la Teoría General del Proceso, con ayuda supletoria del Código de Procedimiento Civil.

4.2. Procedimiento:

En los acápites subsiguientes se describirá detalladamente el contenido de la regulación legal venezolana del proceso tributario, específicamente el que responde a la nomenclatura legal de Recurso Contencioso Tributario, y se hará su análisis.

---

de Venezuela (UCV). Profesor invitado en varias univesidades dentro y fuera del país.
Diversos trabajos publicados en materia procesal tributaria, administrativa, ambiental y constitucional, nacional e internacionalmente, y también ha sido invitado como conferencista en eventos de interés jurídico.
Coordinador General de la Cátedra Libre y Voluntariado en Derechos Humanos UCV.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) fundada en el año 1969.
Miembro del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal establecido en 1950.
Asesor, consultor y litigante en su práctica privada, en Alianza Profesional con la Firma Abogados Klemprer, Rivas, Pérez, Trujillo & Asociados.

4.2.1. Interposición y admisión del recurso:

4.2.1.A. Objeto del recurso y principales aspectos conexos:

a. El objeto propiamente dicho:

En la perspectiva exegética, de conformidad con lo previsto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, el Recurso Contencioso Tributario procede contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso administrativo (y, habiéndolo hecho, obviamente en caso de denegatoria tácita); y, contra las resoluciones que denieguen expresamente, total o parcialmente, el intentado Recurso Jerárquico.

Como puede observarse, hay una clara remisión al artículo 242 del citado Código. Así, se trata de los actos dictados por la Administración Tributaria (Nacional, Estadal, Municipal o Parafiscal), de efectos particulares, que: a) determinen tributos, b) apliquen sanciones, o c) afecten en cualquier forma los derechos de las personas, contribuyentes o no, pero cuyas esferas jurídicas subjetivas hayan sido o puedan ser lesionadas.

Por tanto, el objeto del Recurso Contencioso Tributario es, necesariamente, un acto administrativo de efectos particulares, de contenido tributario, que bien puede ser la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo a que se contrae el artículo 191 del Código Orgánico Tributario, en cuanto a la determinación de tributos o a la imposición de sanciones, pero no exclusivamente, pues, también puede ser objeto de este Recurso cualquier decisión administrativa que afecte la esfera jurídica subjetiva de la persona, contribuyente o no, siempre que sea de efectos particulares y tenga contenido tributario, como por ejemplo la decisión que niega a una fundación benéfica el registro como ente exento del Impuesto sobre la Renta o la que rechaza declarar la solvencia en cuanto al impuesto municipal a las actividades económicas.

Esta definición general del objeto de impugnación se enmarca dentro de la superación de la doctrina del acto excluido del control judicial, pues no debe existir en democracia acto jurídico emanado de los órganos del poder público, que no esté sujeto al control judicial, como garante del Estado de Derecho.

No obstante, con el ánimo ética y jurídicamente cuestionable de restringir el acceso a la justicia, el Código Orgánico Tributario trata de reeditar esa vieja doctrina, tal como se puede apreciar de las siguientes previsiones:

1) El artículo 214 consagra la inimpugnabilidad por los medios contenidos en el Código, de la intimación de pago de derechos pendientes, notificado el acto administrativo.
   Se entiende que la resolución determinativa sería el acto recurrible, siendo la intimación un acto de mera ejecución, con lo cual estamos de acuerdo en su inimpugnabilidad por esta vía, pues el interesado habría dispuesto de este recurso en contra de dicha resolución determinativa, que, al no haber sido impugnada habría quedado firme, siendo la intimación un simple acto de ejecución.
   Pero, si por ejemplo la intimación emana de autoridad incompetente o fue dictada violando un convenio de pago u obviando la extinción de la obligación, o incluso, con menoscabo del procedimiento legalmente establecido, por ejemplo, no habiendo existido sumario administrativo con lesión del debido proceso ¿acaso el contribuyente debe asistir impávido a su embargo ejecutivo?
   Estimamos que el artículo 25 constitucional, al establecer la nulidad de todo acto violatorio de los derechos humanos, como lo es el debido proceso, conlleva a la impugnabilidad por esta vía de una semejante arbitraria intimación.

2) El artículo 227 del Código va más allá, cuando ordena la inimpugnabilidad por los medios contenidos en el Código *u otras disposiciones legales*, de los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia.
   Estos acuerdos, "grosso modo", no son más que contratos sujetos a la pureza del consentimiento y a la legalidad del

objeto y la causa, cuyo control es la función, en caso de controversia, del contencioso de la responsabilidad, y no de esta vía.

En todo caso, es menester acotar que la doctrina del acto separable, a los efectos del régimen autónomo de impugnabilidad judicial del mismo, es perfectamente aplicable a las rescisiones unilaterales referidas en ese artículo 227.

3) El artículo 235 explícitamente ordena que no procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria, en la interpretación de normas tributarias.

La jurisprudencia ha venido explícita o implícitamente desaplicando este dispositivo, abriendo la jurisdicción en cuestión contra las respuestas a las consultas tributarias, dado su verdadero carácter de manifestaciones de voluntad administrativa capaces de afectar los intereses personales, legítimos y directos de sus destinatarios[11].

En todo caso, desde la perspectiva del Estado de Derecho, y sobre todo de Justicia, concluimos en la imposibilidad constitucional de excluir el control judicial sobre la actividad administrativa.

b. La legitimación procesal activa:

Sin perder de vista la exigencia de la "legitimatio ad procesum" o capacidad de obrar, específicamente de estar en juicio, consagrada en el artículo 136 del Código de Procedimiento Civil, puede afirmarse que, en lo que respecta a la "legitimatio ad causam", no existe acción popular en el Derecho Procesal Tributario venezolano. Conforme al adagio "en ausencia de interés no hay acción", el Código Orgánico Tributario exige que el recurrente tenga interés legítimo en la anulación del acto impugnado, que no es otro que el interés personal, legítimo y directo previsto en

[11] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, del 15 de julio de 2009, caso Proagro, C.A. vs. SENIAT.

el artículo 22 de la ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, para la impugnación de los actos administrativos de efectos particulares, y el interés jurídico actual consagrado en el artículo 16 del Código de Procedimiento Civil.

Este interés legítimo ha sido conceptualizado en nuestra doctrina y jurisprudencia como una especial situación de hecho o fáctica, en la cual se encuentra una persona frente a la actividad administrativa, la cual se ve afectada en su esfera jurídica[12].

Así, el acto administrativo podría ser impugnado, además de por su destinatario nominativo (contribuyente o responsable), igualmente, por ejemplo, por un accionista de la compañía contribuyente objeto de reparo o sanción; por el denunciante de acciones defraudatorias de los derechos del fisco; por el sindicato de trabajadores; por quien se encuentre en idéntica situación y la ilegalidad de la doctrina administrativa sea capaz de afectarle; etc. Es decir, el acto en cuestión puede ser impugnado por *"aquél a quien pueda causarse una lesión patrimonial"*[13].

c. La no necesidad de agotar la vía administrativa:

El acto administrativo impugnado puede ser aquel contra el cual cabe recurrir jerárquicamente, pero sin necesidad del agotamiento previo de la vía administrativa, o también, tanto la denegatoria tácita (por silencio administrativo negativo), como el acto denegatorio expreso, del Recurso Jerárquico intentado.

Hay, pues, para el recurrente, la opción de agotar o no la vía administrativa, a su conveniencia dentro de su estrategia procesal de impugnación, a través del ejercicio del Recurso Jerárquico. Y, en caso de utilización de la sede administrativa, se puede recurrir de la denegatoria tácita, en virtud del beneficio procesal,

---

[12] Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia del 15 de noviembre de 1990, Revista de Derecho Público, N° 44, Editorial Jurídica Venezolana, 1990, páginas 158 a 160.

[13] Marco Ramírez Murzi, "Esquema del Recurso Contencioso-Tributario, Relacionado con el Código Orgánico Tributario", página 4.

garantía del derecho esencial a peticionar, consagrado en el artículo 51 del Texto Fundamental, denominado "silencio administrativo negativo", previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con el artículo 153 del Código Orgánico Tributario, al cabo del plazo que tiene la Administración Tributaria para decidir, así como, obviamente, de la denegatoria expresa, total o parcial. Generalmente la sede administrativa tiende a ser una suerte de instancia de "conciliación" o arreglo extrajudicial, en muchos casos verdadero medio alternativo de solución de conflictos.

d. El carácter subjetivo del recurso:

El artículo 259 del Texto Fundamental acuerda los poderes del Juez con competencia en lo contencioso administrativo (que abarca lo tributario) para la restitución de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad o inacción de la Administración Pública, de modo que el Recurso Contencioso Tributario, si bien gira en torno a un juicio sobre la conformidad a derecho o no de un acto administrativo, es también un fuero apto para lograr la reparación y/o restitución de las esferas subjetivas afectadas, por ejemplo mediando la condena a la indemnización de daños y perjuicios.

El Juez tributario es, entonces, un juez de la plena jurisdicción, estando sus poderes limitados solamente por el extendido de la pretensión del recurrente. Por ello el artículo 327 del Código Orgánico Tributario faculta al juez para condenar a la Administración Tributaria a la indemnización de daños y perjuicios derivados de la ejecución de actos administrativos declarados contrarios a derecho, previamente en la misma sentencia.

e. La intervención adhesiva:

Conforme a lo estatuido en el artículo 370, ordinal 3º del Código de Procedimiento Civil, los terceros podrán intervenir, en forma voluntaria, *"cuando el tercero tenga un interés jurídico actual en sostener las razones de alguna de las partes y pretenda ayudarla a vencer en el proceso"*, es decir, en estos casos, asumiendo la

condición de coadyuvantes u opositores al Recurso Contencioso Tributario.

Esta intervención adhesiva voluntaria debe realizarse mediante diligencia o escrito, acompañando prueba fehaciente del interés legítimo alegado, en cualquier estado y grado del proceso, aún con ocasión de la interposición de algún recurso; además, el tercero debe aceptar la causa en el estado en que se encuentre, pero puede ampliar y mejorar la defensa de la parte principal ayudada (el recurrente o la Administración Tributaria), siempre que sus alegatos no se opongan a los de ésta (artículos 379 y 380 del Código de Procedimiento Civil).

En idéntico sentido, es obvio que también podría intervenir, aun sin ser notificado, el Fiscal General de la República y hasta el Defensor del Pueblo, si el orden público se halla en peligro o existe afectación de derechos humanos fundamentales.

4.2.1.B. Vías:

El Recurso Contencioso Tributario puede ejercerse en vía directa, inmediatamente ante el Juez Superior de lo Contencioso Tributario o ante alguna otra de las oficinas administrativas o judiciales legalmente autorizadas para recibirlo.

No obstante, acorde con lo dispuesto en el Parágrafo Único del artículo 259 del Código Orgánico Tributario, el recurso, cuando el recurrente haya optado por interponer el Recurso Jerárquico, también podrá ejercerse en vía subsidiaria, en el mismo escrito del recurso administrativo, para el caso de que hubiese denegación expresa o tácita del mismo.

En cuanto a las diferencias procedimentales de una u otra vía, se remite al apartado 5.2.1.E.

4.2.1.C. Formalidades:

Según lo pautado por el artículo 260 del Código Orgánico Tributario el Recurso debe interponerse mediante escrito, en el cual

se expresarán las razones de hecho y/o de derecho en que se funda[14].

Estas razones se refieren *"tanto a la interpretación que el interesado haya realizado de los hechos que han conformado las circunstancias que motivaron la actuación de la Administración, como a las normas dentro de las cuales tales hechos han sido subsumidos por la autoridad administrativa"*[15].

Por otro lado, el mismo artículo 260 requiere que se adjunte *"el documento o documentos donde aparezca el acto recurrido, salvo en los casos en que haya operado el silencio administrativo"*, vale decir, el original del acto impugnado o una copia certificada.

Ahora bien, semejante exigencia, de ser interpretada literal y restrictivamente, sería inconstitucional, por menoscabar el libre acceso a la justicia y, con él, violentar la tutela judicial efectiva, no sólo del tercero interesado, que jamás dispondría del original ni tendría que esperar la impugnación para luego poder intervenir, pues es un legitimado activo, en los términos antes expresados, sino del propio destinatario del acto, a quien podría habérsele extraviado tal original, o que en todo caso dispondría de los medios probatorios de la exhibición frente al fisco contraparte o de informes frente a terceros, para demostrar la existencia y contenido del acto administrativo impugnado. Recuérdese que asistimos no sólo a un Estado de Derecho, sino a uno de Justicia (no sería justo que el interesado no pueda impugnar el acto por carecer de su original y no haber podido obtener una copia certificada dentro del plazo para recurrir, pero que luego el fisco pueda demandarlo ejecutivamente con base en el mismo acto).

---

[14] Sentencia N° 7 del Juzgado Superior Sexto de lo Contencioso Tributario del 14 de noviembre de 1983, Revista de Derecho Tributario, N° 46, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1985, página 25.

[15] Sentencia del Juzgado Superior Sexto de lo Contencioso Tributario del 11 de abril de 1995 (caso: Antonio Flores Cortez, Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia, Tomo 4, Repertorio Mensual de Jurisprudencia del Dr. Oscar Pierre Tapia, Año VI, abril de 1995, páginas 98 a 99.

Obviamente, también es aplicable a esta materia la norma contenida en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil, relativa a los requisitos de todo libelo, fundamentalmente en cuanto a la identificación del Tribunal ante el cual se recurre; la identificación plena (conforme a la Ley Orgánica de Identificación, el Código Civil o el Código de Comercio, según se trate de personas naturales o jurídicas) del recurrente y su carácter; la identificación del mandatario con consignación del poder (mandato judicial); la pretensión en este caso anulatoria y, como se verá más adelante, eventualmente indemnizatoria y/o reparadora o restitutiva; las razones de hecho y de derecho; el instrumento fundamental de la demanda (el acto recurrido); y, la señalización del domicilio procesal.

4.2.1.D. Lapso:

Conforme con los artículos 244 y 261 del Código Orgánico Tributario, los lapsos para la interposición de los Recursos Jerárquico y Contencioso Tributario, respectivamente, son de veinticinco (25) días hábiles, contados desde la notificación del acto impugnado.

Se trata de dos lapsos que corren en paralelo, dado el reseñado carácter opcional del agotamiento de la vía administrativa, contados entonces a partir del primer día hábil siguiente a la notificación efectiva del acto administrativo impugnado, siendo que el del recurso administrativo se cuenta por días hábiles de la Administración Tributaria emisora del acto, mientras que el del recurso judicial se cuenta por días hábiles de la correspondiente Unidad Receptora y Distribuidora de Documentos (U.R.D.D.), en la Circunscripción Judicial de que se trate.

Es menester aclarar que el lapso de interposición del Recurso Contencioso Tributario es de caducidad, dado que es ininterrumpible e insuspendible, corre indefectiblemente y su culminación inútil genera la inmediata firmeza y, con ello, asegura la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo de que se trate.

4.2.1.E. Órgano receptor:

El artículo 262 del Código Orgánico Tributario, opcionalmente para el recurrente, prevé su interposición directamente por ante el Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario competente, o por intermedio de cualquier Juez con competencia territorial en el lugar del domicilio fiscal del recurrente, o específicamente por ante la oficina administrativa de la cual emanó el acto.

Se establece que cuando el recurso no hubiere sido interpuesto ante el tribunal tributario competente, la oficina administrativa (tanto en caso de interposición por vía directa como por vía subsidiaria) o judicial receptora deberá remitirlo a aquél, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, junto con el respectivo expediente administrativo en el primer caso. En idéntico sentido, el artículo 264, Parágrafo Único del Código Orgánico Tributario exige que, cuando el recurso no haya sido interpuesto ante una oficina administrativa o judicial de las indicadas, el tribunal tributario competente notifique a la Administración Tributaria y le solicite el expediente administrativo.

En todo caso, el recurrente puede requerir del tribunal tributario competente el reclamo del recurso judicial interpuesto, ante la correspondiente oficina administrativa o judicial, para continuar con el curso del proceso judicial tributario.

Por otro lado, el artículo 264 del Código Orgánico Tributario prevé que el recurrente estará a derecho desde la interposición del recurso, si lo hizo ante el tribunal tributario competente. Caso contrario, el tribunal deberá notificar al recurrente para ponerlo a derecho, y de no ser ello posible, fijará un cartel a la puerta del Tribunal, dando un término de diez (10) días de despacho, al cabo del cual se lo entenderá a derecho.

Finalmente, es necesario reseñar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 329 del citado Código, son competentes para conocer en primera instancia de este recurso los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario y, en segunda instancia, el Tribunal Supremo de Justicia.

4.2.1.F. Oportunidad para la admisión y eventual oposición:

El artículo 267 del Código Orgánico Tributario dispone que al quinto día de despacho siguiente a que conste en autos la última de las notificaciones de ley, el Tribunal se pronunciará sobre la admisibilidad del recurso (lo admitirá o lo declarará inadmisible).

Igualmente, se dispone que la representación judicial de la Administración Tributaria dispondrá del término de cinco (5) días de despacho siguientes a que conste en autos la última de las notificaciones de ley acerca de la interposición del recurso, para formular oposición a su admisión (este asunto confirma que el Tribunal cuenta con una oportunidad fija para pronunciarse -el quinto día-, pues de tratarse de un lapso, el dictado de la decisión antes de ese quinto día podría cercenar a la representación fiscal o parafiscal su posibilidad de oposición).

Obviamente, las razones que justificarían la oposición vendrían dadas por la ocurrencia de las causales de inadmisibilidad que se analizarán más adelante.

Por lo pronto ha de precisarse que, de ocurrir la oposición, se abrirá una articulación probatoria que no excederá de cuatro (4) días de despacho, a efecto de que las partes promuevan y evacuen cuanto estimen pertinente, debiendo el tribunal dictaminar dentro del lapso de tres (3) días de despacho subsiguientes.

En otro orden de ideas, el Código Orgánico Tributario no hace alusión expresa alguna acerca de la motivación de la decisión que admita o declare inadmisible el recurso.

Pero ello no significa que la decisión no deba ser motivada. Muy por el contrario, los Principios Generales del Derecho Procesal, especialmente el derecho a la defensa, como deber del Juez, desarrollado en el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil, se imponen. En efecto, es esencial garantizar el disfrute real y efectivo del derecho constitucional a la defensa del recurrente, particularmente frente a una eventual decisión de

inadmisibilidad del recurso, y también es fundamental facilitar el control que debe ejercer el Tribunal Supremo de Justicia, como Juez superior -de alzada- sobre la legalidad del auto judicial apelado.

Por lo tanto, en virtud de los Principios Generales del Derecho Procesal, sobre todo con base en la previsión del artículo 243, numeral 4, del Código de Procedimiento Civil, que exige la expresión de los motivos de hecho y de derecho de la decisión, en toda sentencia, interlocutoria o definitiva, es evidente que debe ser motivada esta decisión, para proscribir la arbitrariedad y la injusticia. En apoyo de esta tesis se destaca que, además, el mismo texto legal (artículo 266) contempla una serie de causales de inadmisibilidad, en las cuales debe fundamentarse el Juez a la hora de decidir.

En el artículo 266 del Código Orgánico Tributario, el legislador enumera sistemáticamente las causales de inadmisibilidad. Pero, en nuestro criterio, esa enumeración no es taxativa, como lo veremos más adelante.

Las causales de inadmisibilidad que presenta el dispositivo legal en comento son tres, a saber:

a. Caducidad del plazo para ejercer el recurso:

El vencimiento inútil del lapso de interposición del recurso, que como vimos es de veinticinco (25) días hábiles, sin que se lo haya incoado, en los términos y condiciones expuestos anteriormente, necesariamente conlleva la caducidad del mismo;

b. Falta de cualidad o interés del recurrente:

Esto implica una remisión tácita al contenido del artículo 242 del Código Orgánico Tributario, en donde se exige que el recurrente tenga un interés legítimo, personal y directo para lograr la nulidad del acto recurrido, acorde con el principio general contenido en el artículo 16 del Código de Procedimiento Civil, según el cual *"a falta de interés no hay acción"*; y,

c. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente:

- Por no tener la capacidad necesaria para comparecer en juicio: Aquí tenemos una remisión clara al artículo 166 del Código de Procedimiento Civil y a los artículos 3 y 4 de la Ley de Abogados, según los cuales, para ejercer representaciones en juicio la persona debe ser profesional del Derecho, debe ser abogado;

- Por no tener la representación que se atribuye, es decir que el supuesto apoderado cumple con el requisito de ser abogado, pero no cuenta con tal poder, o porque el poder no esté otorgado en forma legal: Aquí hay una remisión directa al contenido de los artículos 151 y 152 del Código de Procedimiento Civil, que son los que norman los requisitos para el otorgamiento de los poderes judiciales, auténtico o "apud acta", respectivamente; o,

- Porque el poder sea insuficiente: Nuevamente hay una remisión indiscutible al artículo 164 del Código de Procedimiento Civil que señala que, en cuanto a las facultades del apoderado, deberá cumplirse con lo previsto en el Código Civil sobre el mandato, fundamentalmente en su artículo 1.689, según el cual el mandatario no puede exceder los límites fijados en el mandato.

Por último, en relación a esta causal de ilegitimidad, cabe decir que es una reproducción textual del contenido del numeral 3 del artículo 346 del Código de Procedimiento Civil, ubicado entre las cuestiones previas que pueden ser alegadas en contra de la demanda.

d. Otras causales:

En otro orden de ideas, en cuanto a la referencia hecha anteriormente sobre el hecho de que esta enumeración de causales de inadmisibilidad no es taxativa, sino meramente enunciativa, cabe advertir que dentro del texto mismo del Código Orgánico

Tributario se observan otras causales tácitas de inadmisibilidad que también pueden justificar válidamente en Derecho que el Juez declare inadmisible el recurso.

A título simplemente ilustrativo, pueden tomarse en cuenta, aparte de la cosa juzgada y otros supuestos, las siguientes tres (3) causales de inadmisibilidad:

- El defecto formal del recurso: Como vimos, el artículo 260 del Código Orgánico Tributario exige que el recurso se presente por escrito y fundamentado y que, además, se acompañe o se identifique suficientemente el acto recurrido. Si no se cumplen estos requisitos por supuesto que el recurso sería inadmisible. Además, este dispositivo, como ya se indicó, debe completarse con el contenido del artículo 340 del Código de Procedimiento Civil, que establece los requisitos formales de todo libelo de demanda. Obviamente, sería inadmisible un recurso en donde el contribuyente persona jurídica no se identifique como lo exige el Código de Procedimiento Civil, no mencione los fundamentos de la impugnación, no identifique el acto recurrido, no identifique la autoría de la cual emana el mismo, no fundamente y determine su pretensión, etc.

- La acumulación prohibida, prevista en el artículo 78 del Código de Procedimiento Civil, según el cual: *"No podrán acumularse en el mismo libelo pretensiones que se excluyan mutuamente o que sean contrarias entre sí; ni las que por razón de la materia no correspondan al conocimiento del mismo Tribunal; ni aquellas cuyos procedimientos sean incompatibles entre sí"*.

- Como tercer y último ejemplo de causal tácita de inadmisibilidad del recurso, encontramos lo que hemos llamado la anticipación prohibida, para calificarla de alguna forma, y emerge de la interpretación del artículo 255 del Código Orgánico Tributario, en el sentido siguiente: si el contribuyente opta por acudir a la sede administrativa, para interponer el Recurso Jerárquico, según este dispositivo legal no podría intentar el Recurso Contencioso Tributario hasta

tanto no haya vencido el lapso con que cuenta la Administración Tributaria para decidir el Recurso Jerárquico. Si este lapso no ha concluido, no puede el contribuyente acudir a la sede judicial, eso es lo que hemos llamado una anticipación prohibida.

4.2.1.G. Apelabilidad:

¿Qué decisión es la apelable: la que declara inadmisible el recurso, la que lo admite, o las dos?

El Parágrafo Único del artículo 267 del Código Orgánico Tributario de 2001 precisa que: *"La admisión del Recurso será apelable dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes, siempre que la Administración Tributaria hubiere formulado oposición, y será oída en el solo efecto devolutivo. Si el Tribunal resuelve inadmitir el Recurso se oirá apelación en ambos efectos, la cual deberá ser decidida por la alzada en el término de treinta (30) días continuos"*. Además, se fija el plazo de diez (10) días de despacho siguientes al recibo de los autos por la alzada, para que las partes presenten sus informes.

Por tanto, se observa lo siguiente:

- En primer lugar, en cuanto al lapso para apelar, vemos que es de cinco (5) días de despacho.
- En segundo lugar, acerca de ¿en cuántos efectos se oye la apelación? Ello depende del contenido de la decisión: si admite, la apelación se oirá sólo en el efecto devolutivo; pero, si declara la inadmisibilidad del recurso, será en ambos efectos (aunque resulte extraño, pues en ese caso nada habría que suspender, pues no habría proceso en curso).
- En tercer lugar, en cuanto al lapso de decisión de la apelación, se aprecia que es de treinta (30) días continuos.
- Finalmente, tenemos el tema del objeto de la apelación. ¿Qué es lo que puede ser apelado?

El dispositivo en comentarios es claro al establecer la apelabilidad de ambas decisiones, por la respectiva parte perjudicada

por su contenido, según los casos, aunque, tratándose del representante judicial de la Administración Tributaria y de la decisión declaratoria de la admisibilidad del recurso, la norma condiciona la posibilidad de apelar, a que haya habido oportuna oposición previa a la admisión, lo cual ha de ser visto como un sano estímulo a la diligencia procesal de dicho representante, y como un filtro para asegurar su seriedad argumentativa, en provecho de la celeridad procesal.

4.2.2. No suspensión de los efectos del acto impugnado:

En resguardo y garantía del disfrute pleno, real y efectivo del derecho de acceso a la justicia, del derecho al debido proceso y del derecho a la tutela judicial efectiva, así como, mediatamente, del derecho al patrimonio y a la propiedad privada, sin menoscabo de los derechos o potestades recaudatorias de las Administraciones Tributarias Nacional, Estadal o Municipal o Parafiscales, los Códigos Orgánicos Tributarios de 1983, de 1992 y de 1994, declararon que la interposición del recurso suspendía la ejecución del acto recurrido.

De este modo, se asistió a la consagración de lo que la doctrina especializada ha calificado de *"suspensión automática o inmediata"* de los efectos del acto administrativo impugnado, consecuencia de la mera o simple interposición del recurso, sin necesidad de probar los extremos de la apariencia de buen derecho y de evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación por la definitiva, ni de caucionar las resultas del juicio, ni siquiera de mantener un impulso procesal adecuado.

Se trataba de un régimen jurídico cónsono, por lo demás, con la consagración del derecho de acceso a la justicia en el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, de rango constitucional, según el artículo 23 de la Constitución, en donde se ve claramente que el acceso a la justicia es para la determinación de la posible obligación fiscal. Entonces, cómo no entender suspendida una obligación que no deja de ser una mera presunción o pretensión de

parte, pudiendo incluso tratarse de una multa supeditada a la necesaria previa plena prueba de la culpabilidad?

Por supuesto, la regulación legal, a fin de asegurar la vigencia del Principio de Igualdad de las Partes en el Proceso y la debida actuación imparcial y proporcional del órgano jurisdiccional, según lo ordena el artículo 15 del Código de Procedimiento Civil, dejó a salvo la utilización de medidas cautelares para garantizar los eventuales derechos de las Administraciones Tributarias, decretables incluso por todo el tiempo que dure el proceso y hasta sustituibles, en los términos que serán analizados mas adelante.

No obstante, con un claro retroceso en referencia a los logros alcanzados desde 1983, en materia de acceso a la justicia tributaria, en nuestro país, y con clara violación del Principio de Progresividad de los Derechos Humanos (artículo 19 de la Constitución), despegándonos así también de la más avanzada corriente comparada, el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001 eliminó la cautelar *"ope legis"* en comento, al disponer que la interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido, resucitando con ello el superado y retrógrado condicionado régimen de solicitud de suspensión de efectos a iniciativa del interesado, con el siguiente dispositivo: *"La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado, sin embargo a instancia de parte, el Tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho"*.

Empero, el método de suspensión "automática" o inmediata (por la mera interposición) es la única garantía cierta de exclusión del contra principio *"solve et repete"*. En efecto, la aprobación e implementación de esta normativa implica, en realidad, la obligación de pagar o garantizar la suma reparada, si bien no para recurrir (como requisito de admisibilidad), sí para poder sostener el proceso, so pena de embargo ejecutivo del doble, en juicio ejecutivo.

Tanto la doctrina como la vieja jurisprudencia libertaria están acordes en que el contra principio *"solve et repete"* representa una limitación grave e injustificada al ejercicio efectivo del derecho constitucional a la defensa, toda vez que lesiona los derechos constitucionales al debido proceso (artículo 49) y a la tutela judicial efectiva (artículo 26), particularmente en su perspectiva de acceso a la justicia o a la jurisdicción y acorde con el principio de economía procesal.

En cambio, la actual jurisprudencia abiertamente desacata su obligación de cumplir con los mandatos constitucionales, derivada de los artículos 7 (supremacía de la Constitución) y 25 (nulidad de los actos violatorios de los derechos humanos), y a pesar de que el Texto Fundamental consagra el mencionado Principio de Progresividad de los Derechos Humanos (artículo 19) y el derecho a la presunción de inocencia (artículo 49), entre otros aspectos, no tiene escrúpulo alguno en tratar al justiciable (es decir, a quien clama justicia), a esa parte del soberano que se ve precisada a acudir a estrados a abogar por sus derechos, y a cuyo servicio se supone se encuentra el aparataje público, como un reo de las peores culpas, haciéndole cuesta arriba su tarea defensiva frente al arbitrario. Tanto es así, que sentencias del Tribunal Supremo de Justicia han establecido que los requisitos del artículo 263 mencionado son concurrentes y no alternativos, diciendo que donde la norma dice "o", debe leerse "y", so pretexto de una tal "interpretación correctiva de la letra de la ley"[16].

Ha sido, pues, dócil la jurisprudencia posterior al año 2002, sobre este tema.

Ahora bien, en realidad nada justificaba semejante alteración normativa, siendo que el Principio de Igualdad de las Partes en el Proceso estaba garantizado con el sistema de medidas cautelares a favor del ente público, que muy poco varió en la nueva regulación. Veamos:

[16] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 3 de junio de 2004, caso: Deportes El Marquéz, C.A, vs SENIAT.

El artículo 296 del Código Orgánico Tributario expresa que: *"Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aún cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente, la Administración Tributaria podrá pedir al Tribunal competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario que decrete medidas cautelares suficientes, las cuales podrán ser:*

1. *Embargo preventivo de bienes muebles;*
2. *Secuestro o retención de bienes muebles;*
3. *Prohibición de enajenar o gravar bienes inmuebles, y*
4. *Cualquier otra medida, conforme a las previsiones contenidas en el Parágrafo Primero del artículo 588 del Código de Procedimiento Civil".*

Desde esta perspectiva, para el mejor análisis y comprensión de esta norma, siguiendo su redacción, dividimos el asunto, para fines didácticos, en dos supuestos: cuando los créditos tributarios están determinados y cuando tales créditos no están determinados.

a. Los créditos tributarios están determinados:

La interpretación de la normativa nos permite concluir en la previsión de que los créditos tributarios estén determinados, y que no sean exigibles por causa de plazo pendiente o en virtud de un pronunciamiento judicial de suspensión de efectos. En nuestro criterio, estos requisitos no son excluyentes sino concurrentes, es decir el crédito debe estar, por un lado, determinado y, por el otro, ser no exigible. Tal no exigibilidad ha de provenir solamente por dos razones posibles: por causa de un plazo pendiente o por la interposición de un Recurso Jerárquico (simple) o de un Recurso Contencioso Tributario (con pronunciamiento judicial de suspensión de efectos).

En este orden de ideas, siendo coherentes con nuestro sistema de determinación y liquidación tributaria, tenemos que sólo un crédito determinado puede ser no exigible por causa de un plazo

pendiente, porque únicamente la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, prevista en el artículo 191 del Código Orgánico Tributario, acto de determinación de la obligación tributaria, puede indicar un plazo, en beneficio del contribuyente, para que pague el crédito tributario.

Así mismo, sólo la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, acto de determinación de la obligación tributaria, es el acto recurrible, suspendible en sus efectos por la mera interposición del recurso administrativo o por efecto de un pronunciamiento al respecto del Juez, si se trata de un recurso judicial.

Por tanto, si observamos que en los dos casos opera necesariamente la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, donde se determina el crédito tributario, es obvio que los requisitos legales son concurrentes: que el crédito esté determinado, por un lado, y que no sea exigible, por el otro lado, sea por causa de plazo pendiente, a favor por supuesto del contribuyente, para el pago del crédito tributario, o porque el contribuyente haya interpuesto un recurso administrativo, u obtenido una decisión liminar de suspensión, en el ámbito de un recurso judicial.

En este supuesto, es de destacar que la solicitud puede ser planteada ante la "jurisdicción voluntaria" o ante la "jurisdicción contenciosa".

Cuando se ha dictado la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, determinando un crédito tributario, disfrute o no el contribuyente de un plazo para el pago, si éste no ha recurrido judicialmente, no ha interpuesto Recurso Contencioso Tributario alguno (y aunque lo haya hecho administrativamente, mediante el Recurso Jerárquico), la Administración Tributaria temerosa de que se burlen sus derechos, puede perfectamente acudir ante el Juez de lo Contencioso Tributario (remarcamos que fuera del ámbito de un Recurso Contencioso Tributario, es decir, en sede de "jurisdicción graciosa o voluntaria", para utilizar propiamente la terminología procesal), para pedirle que decrete estas medidas cautelares. Así, el artículo 247 del Código Orgánico Tributario establece que la interposición del Recurso

Jerárquico suspende la ejecución del acto recurrido, dejando a salvo la utilización de las medidas cautelares.

Por supuesto, evidentemente el Juez también puede decretar tales medidas en sede contenciosa, es decir ante la "jurisdicción contenciosa", cuando el contribuyente haya interpuesto el Recurso Contencioso Tributario y la Administración Tributaria tema que se burlen sus derechos. Obviamente, esta posibilidad es dable únicamente en los casos en que un auto del tribunal haya suspendido los efectos del acto impugnado, pues de lo contrario, la Administración Tributaria impulsaría el embargo ejecutivo, aunque deteniéndose antes del remate, en los términos del artículo 263 del Código Orgánico Tributario. De resto, el artículo 301 "eiusdem" se limita a prever la acumulación de autos, cuando haya habido proceso cautelar autónomo (gracioso), y luego se haya interpuesto el Recurso Contencioso Tributario. Evidentemente, si el asunto ocurre a la inversa, el tema cautelar, aunque en cuaderno separado, habrá de hacerse en el mismo expediente contentivo del recurso judicial. En estos casos, las medidas cautelares pueden decretarse por todo el tiempo que dure el proceso.

Estas medidas cautelares siempre serán, de conformidad con el artículo 296 del Código Orgánico Tributario, a favor de la Administración Tributaria. Quien las puede solicitar es la Administración Tributaria, en su propio beneficio, para asegurar el cobro del crédito tributario. En efecto, el tribunal habrá de acordar la medida solicitada con vista al documento del que conste la existencia del crédito tributario, dentro de los dos (2) días de despacho siguientes, sin conocimiento del deudor, según lo pautan los artículos 297 y 298 del mismo Código.

Pero estas providencias preventivas enumeradas en el indicado Código no son las únicas medidas cautelares que puede dictar el Juez, si estamos en sede contenciosa, pues, no debemos olvidar la aplicabilidad supletoria del artículo 588, Parágrafo Primero del Código de Procedimiento Civil, en donde se consagra el "Poder Cautelar General", de tal manera que el Juez de lo Contencioso Tributario puede acordar, en beneficio de la Administración Tributaria y previa su solicitud, las tres medidas nomina-

das tradicionales que enumera el Código Orgánico Tributario y también cualquier otra medida cautelar innominada, siguiendo además al numeral 4 del comentado artículo 296.

Desde esta perspectiva, partiendo de la idea cierta de que el Recurso Contencioso Tributario dejó de ser tan sólo un juicio al acto, para devenir un juicio también subjetivo, acorde además con el Principio de Igualdad de las Partes en el Proceso, y toda vez que el citado artículo 588, Parágrafo Primero del Código de Procedimiento Civil señala que fuera de *"las medidas preventivas anteriormente numeradas,..., el Tribunal podrá acordar las providencias cautelares que considere adecuadas, cuando hubiere fundado temor de que una de las partes* (no dice cuál, el supuesto es válido para las dos: la Administración Tributaria y el recurrente) *pueda causar lesiones graves o de difícil reparación al derecho de la otra* (la otra tampoco está identificada)", es obvio que en sede contenciosa, en nuestro criterio, el "Poder cautelar General" es aplicable en beneficio tanto del recurrente como de la Administración Tributaria, debiendo la parte solicitante (sin perjuicio de la actuación judicial de oficio) demostrar la existencia del riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo y acompañar un medio de prueba que constituya presunción grave de esta circunstancia y del derecho que se reclama (artículo 585 del Código Procesal).

En estos casos, el Juez, para evitar el daño, podrá autorizar o prohibir la ejecución de determinados actos y adoptar las providencias que tengan por objeto hacer cesar la continuidad de la lesión, con la única limitación del alcance de su propia creatividad y la aplicación del Principio de Proporcionalidad. Según el artículo 297 del Código Orgánico Tributario las medidas deberán estar graduadas en proporción al riesgo, cuantía y demás circunstancias del caso.

En otro orden de ideas, en virtud de lo ordenado en el artículo 299 del Código Orgánico Tributario, el Fisco no tiene que caucionar el decreto de las medidas cautelares, pero será responsable de sus resultados, sin perjuicio de la posibilidad que tiene el interesado de solicitar la sustitución de las medidas decretadas, por garantías suficientes a criterio del tribunal.

b. Los créditos tributarios no están determinados (*"cuando se encuentren en proceso de determinación"*):

Se comprende que la voluntad del legislador fue la de permitir que la Administración Tributaria pudiese lograr que el Juez decretase medidas cautelares, aún cuando fuese para asegurar el cobro de un crédito tributario no determinado. Esto lo entendemos porque expresamente lo establece así la disposición legal: *"cuando se encuentren en proceso de determinación"*.

¿Cuáles podrían ser, hipotéticamente, los ejemplos que condujeron al legislador a consagrar este escenario? Entre otros posibles casos, veamos los dos siguientes:

- El caso de un contribuyente que es objeto de una fiscalización, se le notifica un Acta de Reparo donde se le formula un reclamo; posteriormente, sin que se haya dictado la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, es decir, sin que se haya determinado el crédito tributario, el contribuyente inicia una serie de actividades que voluntaria o involuntariamente son susceptibles de conducirlo a la insolvencia, en perjuicio de los derechos tributarios. La Administración Tributaria podría entonces pedirle al Juez competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario, que decrete medidas cautelares.

- El otro caso sería, por ejemplo, el siguiente: La Administración Tributaria se entera, por vía de la declaración anticipada por enajenación de inmuebles, de una venta inmobiliaria que genera un enriquecimiento, por ejemplo de Cuatro Millones de Bolívares y, en este caso, sin que se haya determinado el crédito tributario, al menos el definitivo correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate, la Administración Tributaria también podría pedir al indicado Juez, si teme que se dilapide el patrimonio del contribuyente, medidas cautelares para asegurar el cobro de sus derechos fiscales.

No obstante, el legislador parece no haber considerado mecanismos para evitar la arbitrariedad y asegurar la debida proporcionalidad.

¿Cómo garantizar que no se viole el principio de proporcionalidad al decretarse un embargo preventivo, un secuestro o una prohibición de enajenar y gravar, por ejemplo, si no se conoce la cuantía del eventual crédito tributario, precisamente por no estar determinado?

Esto es algo que resta a reflexionar. Claro que lo vienen haciendo. Estableciendo por ejemplo el embargo del doble de una mera expectativa de cobro, sobre un monto que, dado el caso, por efecto de las pérdidas fiscales, podría implicar que no haya surgido obligación tributaria de fondo alguna para el ejercicio fiscal concreto. Nosotros seguimos pensando en su imposibilidad jurídica.

4.2.3. *Lapso probatorio:*

4.2.3.A. Posible no apertura:

Aparece regulado en el artículo 268 del Código Orgánico Tributario, el supuesto de la no apertura del lapso probatorio, porque así lo solicitaren las partes, por tratarse de una causa de mero derecho o por ser la causa decidible con los elementos probatorios que obren en el expediente. Estos son, por cierto, los supuestos de la decisión de la causa sin pruebas, sin apertura del lapso probatorio, enumerados en los artículos 388 y 389, numerales 1 y 3 del Código de Procedimiento Civil.

4.2.3.B. Apertura: lapsos, procedimiento y apelación:

¿Cuándo se inicia la fase probatoria? Conforme al artículo 268 del Código Orgánico Tributario, el juicio queda abierto a pruebas, sin necesidad de decreto o providencia del Juez, vencido el lapso para apelar de las decisiones sobre la admisibilidad del recurso, o desde que conste en autos la devolución del expediente del Tribunal de alzada que admitió el recurso. Como vemos, el

Código Orgánico Tributario provoca la apertura "automática" de la causa a pruebas, salvo que se solicite lo contrario por las partes.

En cuanto a los lapsos de promoción y evacuación, los mismos son de diez (10) y veinte (20) días de despacho, respectivamente, conforme con los artículos 269 y 271 del Código Orgánico Tributario.

Por lo que respecta a los lapsos para decidir sobre la procedencia de los medios probatorios, tenemos que el artículo 270 del Código Orgánico Tributario previó expresamente los lapsos de tres (3) días de despacho para oponerse a las pruebas promovidas por la contraparte, y de tres (3) días de despacho para el pronunciamiento judicial sobre su admisibilidad o no. Y, en su Parágrafo Único, consagró el lapso de apelación del auto sobre la admisibilidad o no, haya habido o no oposición, en cinco (5) días de despacho, a ser oída sólo en el efecto devolutivo (conforme por lo demás con el artículo 291 del Código de Procedimiento Civil).

En cuanto a los demás detalles relacionados con la apelación de las pruebas, sí deben aplicarse las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, por cuanto no hay señalamiento específico alguno en nuestro Código Orgánico Tributario. Así, pues, debe ser apelable tanto el auto que admite las pruebas como el auto que las niega.

Por último, en cuanto a estos aspectos, conviene resaltar que la representación judicial de las Administraciones Tributarias, a pesar de tener derecho a ello, como parte en juicio, rara vez promueve y hace evacuar pruebas en el proceso tributario. En general, salvo supuestos de oposición a la admisión de recursos, y su participación en la designación de los peritos en las experticias contables promovidas por el recurrente, estos representantes judiciales se apersonan en los procesos, por primera vez, a la altura de la presentación de los informes. Esto se debe, según pensamos, a una errada y hasta irracional conceptualización de, así como a una ingenua confianza en, la presunción "iuris tantum"

de legalidad y veracidad de la que gozan los actos administrativos dictados con las formalidades de ley, que adjudica la carga de la prueba en contrario al recurrente (artículo 184 del Código Orgánico Tributario: *"El Acta de Reparo hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario"*).

En nuestra opinión estos representantes judiciales, como todo abogado que debe procurar la mejor defensa de los derechos de su patrocinado, haciendo gala de gran diligencia procesal, deberían, en virtud de los dispositivos pertinentes del Código de Procedimiento Civil, del Código Orgánico Tributario, de la Ley de Abogados y del Código de Ética del Abogado, intervenir en todo estado y grado del proceso y, en consecuencia, según corresponda: oponerse a la admisión del recurso y apelarla, promover pruebas (obviamente, sin que ello pueda consistir en la ocurrencia del vicio de motivación sobrevenida, sancionado por la jurisprudencia), oponerse a la admisión de las pruebas promovidas por el recurrente y apelarla, etc., siempre, obviamente, que ello sea procedente, dentro del espíritu de lealtad y probidad exigido por el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

4.2.3.C. Medios probatorios y comisión:

Con arreglo a lo dispuesto por el primer aparte del artículo 269 del Código Orgánico Tributario: *"Serán admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos cuando ella implique la prueba confesional de la Administración"*.

Así, el Juez, de oficio o a instancia de parte, en este último caso como efecto de la respectiva promoción probatoria, en su búsqueda de la verdad real, para volverla verdad procesal, puede servirse, como fundamento de su sentencia, no sólo de todos los medios probatorios tradicionales regulados en el Código Civil y desarrollados y ampliados en el Código de Procedimiento Civil, como las testimoniales, las documentales, las presunciones, la experticia, la inspección judicial y, únicamente en cuanto al recurrente, el juramento y la confesión, salvo que aplicadas a funcionarios públicos ésto no acarreen prueba confesional de la

Administración Tributaria, sino también, de los novedosos medios probatorios previstos en los artículos 502 al 505 del Código Procesal, como las reproducciones, copias y experimentos, e incluso de todo medio de prueba no prohibido expresamente por la ley, según lo establece el artículo 395 del Código Procesal, todo en virtud del principio de libertad probatoria, con base legal.

Además, por supuesto, de la aplicación directa de otros dispositivos del Código Procesal, relativos a los hechos notorios (artículo 506); a la valoración conforme a las reglas de la sana crítica (artículo 507); a los indicios (artículo 510); y a las máximas de experiencia (artículo 12).

No obstante, es el caso que el quehacer litigioso nos ha mostrado que los medios probatorios más empleados por los recurrentes, en esta materia tributaria, suelen ser la experticia contable y las documentales, dentro de estas últimas se destacan el documento fundamental de la demanda (el acto administrativo impugnado), el acta de reparo, el expediente administrativo y, también, la exhibición (artículo 436 del Código Procesal) y la prueba de informes de terceros (artículo 433 del Código Procesal).

Cabe recordar y destacar la importancia del expediente administrativo, que obligatoriamente debe ser abierto por la Administración Tributaria, contentivo de un cuerpo único comprensivo de toda la tramitación correspondiente, incluso de toda comunicación interorgánica, en orden cronológico, por mandato del artículo 51 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, asunto que, hoy por hoy, tiene consagración constitucional en el artículo 143 del Texto Fundamental. Este conjunto documental es de trascendental importancia, pues ha de contener la prueba de los presupuestos de hecho tomados en cuenta por parte de la Administración Tributaria, ser demostrativo del cumplimiento del procedimiento legalmente establecido.

Ahora bien, volviendo al tema de la libertad probatoria, explícitamente consagrada así en el Código Orgánico Tributario, conviene advertir sobre dispositivos legales contenidos en leyes tributarias especiales, que son claramente violatorios del derecho

constitucional al debido proceso, del cual es garantía la libertad probatoria.

Así, la representación judicial de la Administración Tributaria suele defender los reparos formulados, fundamentada en el hecho de que las recurrentes, visto el volumen de papel de difícil traslado y manejo, en lugar de promover como prueba documental de los gastos las facturas que los respaldan, se valen de otros medios probatorios, como por ejemplo la experticia contable, los informes de terceros, etc. Esto, pues, en su opinión, las facturas serían el único medio que serviría para probar la realización de un gasto, por lo que los recurrentes habrían de aportar, en la oportunidad procesal correspondiente, las facturas que soportan los gastos cuya deducción se pretenda.

Como puede observarse, algunos de estos abogados, como antes de ellos muchos fiscales, y lamentablemente inducidos a ello por infelices letras de algunas leyes, confunden el medio probatorio (prueba documental), con el objeto de la prueba (los gastos).

De acuerdo al artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, son medios de prueba admisibles aquellos que determina el Código Civil, el mismo Código de Procedimiento Civil y otras leyes de la República. Luego, en su único aparte, el citado artículo señala que *"...las partes pueden valerse de cualquier otro medio de prueba no prohibido expresamente por la ley y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones..."*, consagrando de esta manera el principio de libertad probatoria, que se encuentra a su vez expresamente previsto en el Código Orgánico Tributario.

En tal sentido, las partes en el proceso tributario pueden hacer uso de cualquier medio de prueba que consideren idóneo para ilustrar el conocimiento del Juez sobre los hechos que se quieren demostrar, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando ello implique prueba confesional de la Administración. Son medios probatorios, por ejemplo, la prueba documental, la experticia, la inspección judicial, las testimoniales, etc.

Otra cosa muy diferente es el objeto de la prueba, que ha sido definido en la doctrina como aquello sobre lo cual recae la prueba y que, en este caso, está representado por los gastos, siendo que las facturas o soportes contables que evidencian la realización de ciertos gastos ilegalmente objetados serían, simplemente, entre diversos otros, medios probatorios.

La confusión de la representación judicial de la Administración Tributaria, con relación a la diferencia entre medios de prueba y objeto de prueba, se evidencia, cuando suele citar la Ley de Impuesto sobre la Renta, según la cual *"El costo de los bienes será el que conste en las facturas emanadas directamente del vendedor..."*, y *"...Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que ellos merezcan surtirá el valor probatorio de aquellos..."*.

Con base a lo anterior, estos abogados acostumbran sostener que, dado que la ley exige la prueba del gasto mediante las facturas (prueba documental), no se podría sustituir el medio probatorio documental por ningún otro, para demostrar la erogación.

En primer lugar, las normas parcialmente transcritas no establecen el medio de prueba de los gastos realizados por los recurrentes. Lo que se exige es que tales facturas existan y, sólo en ese caso, los registros contables apoyados en ellas tendrán valor probatorio, siendo que tal existencia puede probarse con los distintos medios puestos a la disposición por la Ley.

Una cosa es la prueba misma (el objeto) y otra el medio. El medio de la prueba para verificar la realización de un gasto y su cuantía puede ser una inspección judicial, unas testimoniales, una prueba documental (directa, como las facturas, o de informes de terceros), una experticia contable o cualquier otro legalmente posible. El objeto de esta prueba, cualquiera sea el medio, tiene que ser el gasto mismo.

Y, en segundo lugar, si fuera cierto que las normas citadas establecieran el único medio de prueba de los gastos realizados por los contribuyentes, serían inconstitucionales por obstaculizar el goce del derecho a la tutela judicial efectiva, impidiendo el

ejercicio del debido proceso y el derecho a la defensa de las personas quienes, con base al principio de libertad probatoria, pueden hacer uso de cualquier medio que no se encuentre expresamente prohibido por la ley, conforme además con los principios de capacidad contributiva y realidad económica, que ilustran al derecho tributario sustantivo.

Cabe observar lo mismo, por ejemplo, también en relación con la normativa de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que pretendería hacer de la factura, regularmente emitida, la única prueba del crédito fiscal. Esto, afortunadamente, ha sido puesto en su justo y apropiado lugar, por la jurisprudencia[17].

Por lo que respecta a la facultad que se otorga expresamente a los Jueces de lo Contencioso Tributario, en materia de comisión, el artículo 272 del Código Orgánico Tributario de 2001 establece que: *"El Tribunal podrá dar comisión para la práctica de cualesquiera diligencias de sustanciación o de ejecución a los que le sean inferiores, aunque residan en el mismo lugar..."*.

Los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario tienen esta facultad, pero con exclusión expresa de las limitaciones establecidas en el aparte único del artículo 234 del Código de Procedimiento Civil, relativas a las comisiones que otorgan los tribunales a aquellos que les sean inferiores, referidas a algunos supuestos como es el caso por ejemplo de las inspecciones judiciales. En virtud del Principio Procesal de la Inmediación, se requiere que ciertas pruebas sean directamente apreciadas por el Juez de la causa, por eso en este caso no es aconsejable, como regla, que el Juez comisione a otro para los efectos de la práctica de estas diligencias. Sin embargo, hay algo interesante y es que el artículo 234 del Código de Procedimiento Civil ha recibido un tratamiento jurisprudencial y doctrinario que parece no haber sido muy difundido. Así, de acuerdo con nuestra jurisprudencia (hay sentencias de la Sala de Casación Civil de la entonces Corte

[17] Ver las sentencias de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, del 10 de noviembre de 2001 y del 29 de enero de 2002, casos Hilados Flexilón, C.A. y Aquamarina de La Costa, C.A., respectivamente

Suprema de Justicia donde se interpreta esta norma) estas limitaciones solamente operan para aquellos tribunales que residen en la misma localidad del Juzgado de la causa. De acuerdo con la doctrina jurisprudencial, un tribunal puede comisionar perfectamente a otro, siempre y cuando resida en una localidad distinta pero, si reside en la misma localidad operan las limitaciones.

Pensamos que la inclusión de esta norma en el Código Orgánico Tributario, donde se excluyen esas limitaciones, obedece a la falsa creencia de que los tribunales de lo contencioso tributario no tenían la posibilidad de comisionar a otros tribunales del interior de la República, para la práctica de esas diligencias, en razón de lo cual se consideraron erróneamente obligados, dichos tribunales, a evacuar inspecciones judiciales en Maracay, Valencia, Puerto Cabello, Maracaibo, Puerto Ordaz, etc. No obstante, entendemos que esa creencia es infundada a la luz de la interpretación que esta norma ha recibido por la jurisprudencia y por la propia doctrina, según la cual tales limitaciones sólo operan en el caso que la comisión se vaya a otorgar a un tribunal de la misma localidad. De manera que bajo la interpretación que había recibido la norma en cuestión un tribunal de lo contencioso tributario, de los que tienen su sede en Caracas y antes detentaban competencia nacional, sólo estaba limitado para comisionar a otros tribunales de Caracas, pero podía perfectamente comisionar a un tribunal de otra localidad para practicar estas inspecciones.

El resultado es que se excluyó expresamente tal limitación, de manera que los tribunales de lo contencioso tributario, a diferencia de los demás juzgados, están libremente facultados para comisionar a sus inferiores, aunque residan en la misma localidad, lo cual, de acuerdo con algunos procesalistas, sí constituye una violación injustificada del recordado Principio de Inmediación. Lo que es algo que puedo ratificar desde mi práctica profesional, pues si una inspección judicial persigue influir en la formación de la voluntad del Juez, a la hora de decidir una causa, resulta obvio que no es lo mismo para el Juez limitarse a leer unas actas levantadas por el tribunal comisionado, que enfrentar directamente los hechos.

Los Jueces tributarios son pocos y las causas tributarias son muchas, por lo que algunos justifican en ello esta situación. Es decir, se sacrifica la justicia a través de la eliminación de la indispensable inmediación procesal, por un problema de organización y manejo presupuestario. Eso no debe ocurrir en un Estado de Justicia. Creen mas tribunales tributarios y dótenlos mejor, que para eso hay recursos.

4.2.4. Informes y Auto para Mejor Proveer:

4.2.4.A. Informes:

Concluida la fase probatoria, la etapa procesal subsiguiente es aquella de la vista de la causa.

El artículo 274 del Código Orgánico Tributario prevé la presentación de informes, al décimo quinto (15°) día de despacho siguiente al vencimiento del lapso probatorio, sin necesidad de providencia al respecto (salvo que haya habido decisión de no apertura a pruebas), siendo que no existe un acto para esos fines, sino que todo el tiempo de duración del despacho es hábil para la respectiva consignación de sus escritos de informes, por cada parte.

Y, conforme a lo dispuesto por el artículo 512 del Código de Procedimiento Civil, las partes presentarán sus informes por escrito, los cuales se agregarán a los autos pudiendo también ser leídos a petición de parte, cuando lo fije el tribunal.

A partir de la oportunidad para la presentación de los informes comienzan a transcurrir en paralelo tres lapsos:

El primero de ellos es para formular por escrito las observaciones a los informes presentados por la contraparte, según lo previsto en el artículo 275 del Código Orgánico Tributario, dentro de los ocho (8) días de despacho siguientes, pero estando condicionado el ejercicio de tal derecho a que a su vez se hubiesen consignado los respectivos informes, en garantía de vigencia real, al menos en ese ámbito, del Principio de Igualdad de las Partes en el Proceso.

El segundo lapso que corre a partir de la oportunidad para la presentación de los informes es el relativo al dictado del eventual auto para mejor proveer, al cual nos referimos en el punto que sigue.

Y, finalmente, a partir de la oportunidad para la presentación de los informes corre el lapso para dictar sentencia, que comentaremos más adelante.

4.2.4.B. Auto para Mejor Proveer:

En el primer Código Orgánico Tributario, que fue el de 1983, existía una norma, contenida en su artículo 185, que lamentablemente fue eliminada en las reformas de los Códigos de 1992, de 1994 y de 2001, sin que se haya podido encontrar explicación racional alguna para ello. Este importantísimo dispositivo establecía un auto para mejor proveer distinto al consagrado en el Código de Procedimiento Civil, justificado ese tratamiento en la especificidad de la materia procesal tributaria.

El auto para mejor proveer, propio de la materia tributaria, otrora vigente, era de un contenido sumamente amplio, en cuanto a las facultades legalmente previstas y en cuanto a la oportunidad que tenía el Juez para hacer uso de las mismas. En ese sentido, establecía la norma que el Juez podía dictar este auto para mejor proveer en cualquier momento después de terminada la luego eliminada relación y antes de dictar sentencia. De manera que había un lapso bastante considerable dentro del cual el Juez tributario podía hacer uso de sus facultades escudriñadoras de la verdad. En cuanto a la entidad *"per se"* de dichas facultades, se observa que el Juez podía ordenar la evacuación de las pruebas promovidas que no hubieren sido evacuadas oportunamente y de otras pruebas que considerare necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Como puede apreciarse, el contenido de esta norma era bastante amplio ya que *"las pruebas necesarias para el esclarecimiento de los hechos"* pueden ser muchísimas, todas las que la ley no prohíba expresamente. De modo que el Juez tenía un enorme poder de actuación de oficio en materia de auto para mejor proveer.

Ahora bien, es el caso que en el artículo 276 del Código Orgánico Tributario, que sigue en su fin al artículo 514 del Código de Procedimiento Civil, el dispositivo fue modificado en sentido restrictivo, reduciéndose los poderes del Juez tributario. Así, el Juez dispone de un lapso perentorio de quince (15) días de despacho, vencido el plazo para presentar los informes y antes de dictar sentencia, para emitir el auto para mejor proveer. Esta es una restricción de reducción de la oportunidad procesal para su emisión.

Pero, además, también se restringe la institución, en cuanto al contenido de las diligencias probatorias evacuables de oficio por esta vía: mientras que antes el Juez podía hacer uso de cualquier medio probatorio que estimare necesario para el mejor esclarecimiento de los hechos, en cambio, ahora el auto para mejor proveer se traduce en unas facultades muy limitadas, incluso de carácter taxativo, a saber: el interrogatorio de los litigantes para esclarecer algún hecho importante que aparezca dudoso u obscuro; la presentación de algún documento de cuya existencia haya algún dato en el proceso y que se juzgue necesario; la inspección judicial para la formación de un croquis, o para que se tenga a la vista un proceso que exista en algún archivo público y se ponga certificación de algunas actas, siempre que en el pleito haya alguna circunstancia de tal proceso y tenga relación el uno con el otro; y, la práctica de una experticia o la ampliación o aclaratoria de la existente en autos.

En su momento, cuando se asomó por primera vez semejante restricción de poder, hubo cierta inquietud y tenemos conocimiento de que algunos Jueces de la época efectivamente se llegaron a considerar limitados en este sentido. Se asumió que se produjo una derogatoria tácita del principio de los poderes inquisitivos propios de los Jueces tributarios, como Jueces de lo Contencioso-Administrativo, en su rol de contralores de la legalidad.

Realmente estas limitaciones pudiesen ser justificables, hasta cierto punto, en los procesos ordinarios, en materia *"ius privatista"*, pero no en un proceso tributario, de eminente interés público.

Nosotros creemos que sí ha habido, en efecto, una reducción de las facultades del Juez tributario. Sin embargo, la conclusión no debe ser radical, porque si analizamos con detenimiento algunos medios probatorios que se encuentran repartidos en la normativa de nuestro Código de Procedimiento Civil, observaremos que, al menos dos de ellos, que son muy importantes, pueden ser utilizados por el Juez de oficio y en cualquier momento, cuando lo juzgue oportuno.

De manera que si se revisan con detenimiento todas estas normas en conjunto, que regulan los distintos medios de prueba, se debe concluir que si bien ha habido una restricción, la misma no es tan absoluta como aparenta. A título de ejemplo tenemos que en materia de experticia, concretamente en el artículo 451 del Código de Procedimiento Civil, expresamente se permite que el Juez haga uso de dicho medio de prueba sin limitaciones y, en materia de inspección judicial, establecida en el artículo 472 *"ejusdem"*, se permite hacer uso al Juez de este tipo de inspecciones, de oficio, cuando lo juzgue oportuno, por lo que no habría una limitación en el tiempo, ni en el contenido o alcance, para el uso de esta facultad.

Además, conforme con el artículo 401 del Código de Procedimiento Civil el Juez, de oficio, concluido el lapso probatorio y antes del acto de informes, podrá ordenar la práctica de diligencias como el interrogatorio libre de los litigantes, la presentación de instrumentos, la comparecencia de algún testigo promovido o no por las partes, la inspección judicial y la experticia o aclaratoria.

Queda pues en la consciencia del Juez, en su sentido de responsabilidad y en su personal sensación del deber cumplido a cabalidad, el desarrollar o no una actividad probatoria de oficio, cuando lo juzgue pertinente, a lo largo del proceso, pues para ello está suficientemente autorizado por la ley procesal. Si el Juez tributario, en general, se transmuta en el tradicionalmente criticado *"Juez de palo"* del proceso civil ordinario, que quede claro, en cuanto a su responsabilidad histórica, que ello se debe a su voluntad y no a la normativa legal que lo rige.

Claro que el Juez tributario, al momento de decidir, debe sujetarse a lo alegado y probado en autos. Empero, lo que suele olvidarse o dejarse de lado, es que el Juez y las partes, y no solamente estas últimas, tienen la obligación de escudriñar la verdad y, en consecuencia, el deber de desplegar actividad probatoria, en resguardo del Principio In Dubio Pro Libertas.

4.2.5. Sentencia:

En cuanto a la oportunidad para el pronunciamiento de la sentencia definitiva, la ley exige que ésta debe ser dictada dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes a la fecha de la presentación de los informes o, en su caso, luego del cumplimiento del auto para mejor proveer, plazo que podrá diferirse por una sola vez, por causa grave sobre la cual el Juez hará declaración expresa, por un término que no excederá de treinta (30) días, con arreglo al artículo 277 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil.

Sobre la oportunidad para el dictado de la sentencia, sólo resulta de especial interés mencionar que, aunque el fallo pueda pronunciarse fuera del lapso de ley, conforme al artículo 265 del Código Orgánico Tributario jamás podrá ocurrir la perención después de vista la causa.

Por lo que respecta al contenido de la sentencia definitiva, además de lo relativo a sus elementos generales, expresados en el artículo 243 del Código de Procedimiento Civil (indicación del tribunal que la pronuncia y de las partes y sus apoderados; síntesis clara, precisa y lacónica de los términos de la controversia; motivos de hecho y de derecho de la decisión; la decisión y la determinación del objeto sobre el que ésta recaiga), conviene recordar que, en principio, el Juez debe atenerse a la pretensión deducida, sin estatuir "infra petita", ni "ultra petita", ni "extra petita", en el sentido de que puede anular el acto impugnado, confirmarlo o modificarlo. El Juez tributario tiene plena jurisdicción sobre el caso, por lo que está facultado para, en su caso, determinar de manera distinta la obligación tributaria.

Además, como ya se señaló, dado su carácter de Juez de lo Contencioso-Administrativo, puede también, según le haya sido solicitado, condenar a la Administración Tributaria a indemnizar daños y perjuicios y a realizar conductas tendentes al restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa, al pago de costas y, también, establecer los efectos de su decisión en el tiempo.

Hemos dicho anteriormente "en principio" porque, siendo el Juez tributario un contralor de la legalidad de los actos administrativos, entendemos que podría anular el acto impugnado, por razones de orden público, incluso por adolecer de vicios de ilegalidad no alegados por el recurrente o el tercero coadyuvante interviniente. Debemos indicar en este punto, que dado el fin de control de legalidad de este proceso, al recurrente y al tercero coadyuvante interviniente no les precluye su derecho a alegar vicios de ilegalidad con la presentación del libelo de recurso o del escrito de adhesión, respectivamente, pues ellos podrán siempre y en todo momento, antes de la sentencia definitiva, argumentar para demostrar la ilegalidad por vicios de orden público del acto impugnado.

En este orden de ideas, la jurisprudencia patria ha establecido que: *"...una vez definida la litis en cuanto a los hechos que configuran la controversia por medio del reparo formulado por la fiscalización y del Recurso contencioso fiscal interpuesto por el contribuyente, aquélla o éste pueden invocar el derecho aplicable o alegar la ilegalidad o violación de la ley en cualquier estado y grado de la causa, inclusive en alzada. Tales razones de derecho no pueden ser ignoradas en ningún caso por el Juez de lo Contencioso-Administrativo al llegar a su conocimiento, aun cuando no haya sido invocado por la Administración ni por el administrado..."* (sentencia de la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia del 4 de diciembre de 1979, ratificada por la sentencia N° 342 del Juzgado Superior Segundo de lo Contencioso-Tributario del 6 de abril de 1995 (caso: C.A. Ron Santa Teresa, expediente N° 347)[18].

[18] Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia, Tomo 4, Repertorio Mensual de Jurisprudencia del Dr. Oscar Pierre Tapia, Año VI, abril de 1995, páginas 93 a 96.

En referencia ahora a la apelación de la sentencia definitiva, cabe señalar que ésta debe ser oída en ambos efectos, precisamente por su carácter definitivo, principio que aparece recogido en el artículo 290 del Código de Procedimiento Civil. El lapso para apelar es de ocho (8) días de despacho, previsto en el artículo 278 del Código Orgánico Tributario. Y para la apelación se seguirá el procedimiento establecido en el Código de Procedimiento Civil (artículos 292 y siguientes).

No obstante, no toda sentencia definitiva es apelable. En efecto, cuando se trata de determinación de tributos o de imposición de sanciones pecuniarias y, obviamente, sólo en esos casos (siendo libre la apelación en los demás), la cuantía del problema en juego constituye una limitación para la apelación. En este sentido, se observa que, acorde con el artículo 278 del Código Orgánico Tributario, la cuantía mínima para apelar es de Cien (100) unidades tributarias para las personas naturales y Quinientas (500) unidades tributarias para las personas jurídicas.

Respecto a este límite cuantitativo para apelar, se debe recordar una polémica que ya ha sido resuelta por nuestro Máximo Tribunal, suscitada por aquella posición según la cual dicha cuantía funcionaba solamente respecto a las sentencias definitivas, pero no respecto a las interlocutorias. De acuerdo con dicho criterio, si la cuantía era menor al límite se podía tener acceso a la alzada, es decir a la segunda instancia, si se trataba de una interlocutoria, pues, solamente operaría la limitación para la sentencia definitiva. Tal criterio nos resulta en desapego tanto a la lógica como a la propia redacción de la norma del Código Orgánico Tributario, en efecto, el Código no distingue: nos habla tanto de las definitivas como de las interlocutorias y establece una cuantía que debe ser aplicada a ambas. Así se pronunció la entonces Corte Suprema de Justicia y pensamos que el asunto ha quedado resuelto.

Ahora bien, lo que no resulta conforme a derecho, según nuestra apreciación, es que no obstante que la consagración del sistema de doble instancia obligatoria tiene su reconocimiento en el artículo 8.2.h de la Convención Americana sobre Derechos

Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, vale decir, que se encuentra consagrado en un tratado de derechos humanos ratificado por la República, gozando de jerarquía constitucional (artículo 23 de la Constitución), pueda venir luego el legislador interno a cercenar la posibilidad de la segunda instancia a los litigantes de pequeñas causas, como si el acceso a la justicia fuese cuestión de acaudalados económicos solamente, aspecto que sin lugar a dudas plantea una clara discriminación por razones socioeconómicas.

El que el tribunal de alzada sea el Tribunal Supremo de Justicia, que es la razón esgrimida por la jurisprudencia para negar el acceso a la doble instancia de las pequeñas causas, no le es imputable al justiciable, sino a la mala organización que el Estado venezolano ha hecho de la competencia judicial tributaria, al no haber instituido cortes de apelaciones de lo tributario, dejando al Máximo Tribunal, en esta materia, como juez de casación y no de instancia.

Finalmente, en torno al lapso para apelar que tiene la Procuraduría General de la República, tenemos que la inclusión del dispositivo de especialidad en el Código Orgánico Tributario de 1994 constituyó un aporte jurisprudencial importante, pues quedó establecido en la norma lo que tenía muchos años diciendo la entonces Corte Suprema de Justicia y que estaba relacionado con la forma en que debía computarse el lapso de apelación, para los efectos de la Procuraduría. Allí se hizo referencia específicamente al lapso previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, de modo que el lapso de apelación debía contarse a partir del vencimiento del lapso general de apelación de ocho (8) días hábiles. Empero, esta normativa fue eliminada del Código Orgánico Tributario de 2001, sin referencia alguna al tema, por lo que, sin perjuicio de que se han producido nuevamente las pasadas discrepancias al respecto, se debe remitir el intérprete a la regulación legal propia de ese organismo público.

4.2.6. Procedimiento de segunda instancia:

En cuanto al procedimiento en segunda instancia, se observa que acorde con lo dispuesto en el artículo 279 del Código Orgánico Tributario, habrá de seguirse el procedimiento previsto a tal efecto en la ley que rige al Tribunal Supremo de Justicia.

Por otro lado, siendo el Tribunal Supremo de Justicia, concretamente en su Sala Político-Administrativa, el Juez de lo Contencioso Tributario de alzada, según lo establecido en el primer aparte del artículo 329 del Código Orgánico Tributario, además de ser el órgano jurisdiccional cabeza del sistema judicial denominado Jurisdicción Contencioso-Administrativa (General y Especial), por mandato constitucional y desarrollo legal, como hemos visto, consideramos acertado que el legislador, en el Código Orgánico Tributario, haya optado por uniformar o unificar el proceso judicial de segunda instancia.

Ahora bien, no teniendo particularidades específicas esta instancia, en cuanto concierne a eventuales (que sabemos inexistentes) regulaciones propias del Recurso Contencioso Tributario, nos limitaremos a recordar, por la trascendencia de sus posibles consecuencias procesales, dos aspectos de importancia, a saber:

En primer lugar, la necesidad imperiosa, en que se encuentra el apelante (Administración Tributaria o recurrente), por mandato del artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de formalizar su apelación, mediante la presentación, dentro del plazo de ley (diez -10- días de despacho desde la recepción del expediente), de un escrito de fundamentación que precise las razones de hecho y de derecho que justifiquen su actuación procesal, so pena de entender, como presunción "*iuris et de iure*", que ha desistido de la apelación.

Y, en segundo lugar, las graves limitaciones impuestas al principio de libertad probatoria, y con ello al derecho al debido proceso, por parte del artículo 91 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, según el cual en esta segunda instancia solamente resultan admisibles las pruebas documentales.

4.2.7. Ejecución de sentencia:

Sobre la ejecución de la sentencia, tenemos que conforme al artículo 280 del Código Orgánico Tributario *"La ejecución de la sentencia corresponderá al Tribunal Contencioso Tributario que haya conocido de la causa en primera instancia, una vez que la sentencia haya quedado definitivamente firme, pasada con autoridad de cosa juzgada"*. Por tanto, se ratifica la plena vigencia del principio general del proceso, según el cual el Juez de la ejecución de la sentencia debe ser el Juez que tuvo conocimiento de la causa en primera instancia: *"El Juez de la Ejecución es el Juez de la Cognición"*. Armonía pues con el artículo 523 del Código de Procedimiento Civil que estatuye que: *"La ejecución de la sentencia o de cualquier otro acto que tenga fuerza de tal, corresponderá al Tribunal que haya conocido de la causa en primera instancia"*.

Y, para complementar ese mandato, toda una sección del Código Orgánico Tributario, de los artículos 280 al 288, está dedicada al tema de la ejecución de la sentencia en el Recurso Contencioso Tributario, aspecto que queda de ese modo meramente complementado, supletoriamente, por la normativa pertinente del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sea aplicable.

Sólo resta observar, en sentido crítico, que la regulación de la ejecución de la sentencia ha sido meramente parcial y, por ende, insuficiente, puesto que, acorde con el citado artículo 280 y a pesar de que indica que el Juez decretará la ejecución *"a petición de la parte interesada"*, vale decir la que resulte gananciosa cualquiera que sea, paradójicamente el mecanismo está previsto únicamente para los casos de declaratoria sin lugar, total o parcial del recurso, es decir, para los supuestos en que resulta total o parcialmente perdidoso el recurrente, habiendo sido condenado a pagar sumas dinerarias (se olvidaron también los supuestos distintos a las recaudaciones pecuniarias, como lo son ciertas sanciones y otros casos donde pueda discutirse por ejemplo la mera situación conceptual de si se es contribuyente o no, etc.).

Claro que, tratándose de un control de la legalidad del actuar administrativo, la pretensión principal del accionante habrá de ser anulatoria, por lo que de obtenerse su reconocimiento, su

ejecución es "automática". Empero, siendo posible acumular pretensiones de otro tipo, como las indemnizatorias, las resarcitorias y las restablecedoras, derivado ello no sólo de los poderes reconocidos al Juez de lo contencioso administrativo por la Constitución, sino también incluso de la pobre y asistemática regulación actual (absolutamente ausente de los Códigos previos), como la del artículo 327 del Código Orgánico Tributario, que exige como contenido de la sentencia la reparación de los daños y perjuicios sufridos por los interesados, por causas imputables al funcionamiento de la Administración Tributaria, es obvio que se dejó un gran vacío normativo en aspectos trascendentes de la ejecución de los fallos, poniendo en entredicho el respeto del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, máxime cuando no queda más que remitirse a mecanismos tradicionales de ya comprobada ineficacia.

4.3. Conclusión.

Para concluir podemos afirmar, siguiendo al maestro Héctor Villegas[19], en un sentido muy amplio, que *"el Derecho Procesal Tributario es Derecho Procesal"*, por lo que el Recurso Contencioso Tributario, institución adjetiva que desarrolla el derecho a accionar en esta materia, es un instrumento judicial de impugnación de los actos administrativos emanados de contenido tributario y de efectos particulares, que siendo ilegales hayan afectado la situación jurídica subjetiva de las personas (sujetos pasivos de la obligación tributaria o no), apto para el restablecimiento de las esferas particulares lesionadas, regido necesariamente por los principios fundamentales de la Teoría General del Proceso, como garantía de la libertad, por medio del disfrute real del derecho a la tutela judicial efectiva.

Así, en nuestro Ordenamiento Jurídico vigente existe el Sistema General de Derecho Procesal, como rama jurídico-pública que regula el cumplimiento y ejercicio de la función jurisdiccional del Estado, confiada preponderante y preferentemente al

[19] Obra citada en la bibliografía, página 428.

Poder Judicial, para resolver los conflictos jurídicos en el marco del Estado de Derecho, y más aún del Estado de Justicia, asegurando la paz y la tranquilidad social. Este Sistema General de Derecho Procesal está compuesto por los Subsistemas Procesales Especiales, Derecho Procesal Constitucional, Derecho Procesal Civil, Derecho Procesal Mercantil, Derecho Procesal Penal y, entre otros, por el Subsistema Derecho Procesal Administrativo o Contencioso-Administrativo (constitucionalmente llamado Jurisdicción Contencioso-Administrativa), dentro del cual, a nuestros efectos, se destaca, en una relación de género a especie, el Derecho Procesal Tributario o Contencioso Tributario, una de cuyas herramientas judiciales principales es precisamente el Recurso Contencioso Tributario.

Frente a esta realidad de nuestro Derecho, nutrida por el Derecho Comparado y los trabajos del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal, tenemos que la aplicación del Código de Procedimiento Civil al Proceso Tributario es sumamente amplia, aumentándose o reduciéndose en sus distintas fases, conforme a las necesidades de las especificidades propias del Proceso Tributario, donde el Juez asume la dirección del juicio, gozando, además de libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes, pues, el órgano jurisdiccional no sólo tutela las situaciones jurídicas subjetivas infringidas, sino que también controla la legalidad de la actividad administrativa.

A pesar de lo anterior, es cierto que la aplicación del Código de Procedimiento Civil siempre será supletoria, lo que implica que sólo se materializará en la medida en que el Código Orgánico Tributario no establezca norma especial en contrario. No obstante, es el caso que lo relevante, más incluso que la aplicación o no del Código Procesal, es que el Recurso Contencioso Tributario está limitado por los principios fundamentales, algunos de los que fueron anteriormente analizados de la Teoría General del Proceso, como garantía de los derechos esenciales de acceso a la justicia, al debido proceso judicial y a la tutela judicial efectiva y, en definitiva, de la libertad frente a la arbitrariedad perjudicial de la Administración Pública Tributaria.

5. El Juicio Ejecutivo o Ejecución de Créditos Fiscales.

María C. Fargione Occhipinti*

5.1. Parte General.

5.1.1. Concepto.

El juicio ejecutivo es el procedimiento que se emplea a instancia de un acreedor para exigirle a su deudor moroso breve y sumariamente, el pago de una cantidad líquida de plazo vencido y que conste en documento indubitado.

5.1.2. Del Juicio Ejecutivo Tributario.

Como hemos estudiado a lo largo de los capítulos precedentes, el procedimiento de determinación tributaria, puede concluir con una obligación de dar a cargo del contribuyente o responsable, que es pagar el tributo resultante de un proceso de fiscalización.

En ocasiones, el contribuyente cancela en forma voluntaria el tributo debido. No obstante, se presentan casos en que la Administración Tributaria debe ejercer los mecanismos necesarios para "ejecutar" ese crédito a su favor.

Es por ello que el Código Orgánico Tributario dispone de un recurso judicial a favor de la Administración Tributaria para cobrarle a los contribuyentes morosos y renuentes, incluso a los que deban pagar sus impuestos en el exterior, si así fuese el caso

* Abogado, egresada de la (UCV) en 1991. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela (UCV).
Profesora con cargo de Instructor de Derecho Financiero de la Universidad Central de Venezuela (UCV).
Ha sido Juez Suplente Especial en la jurisdicción contencioso tributaria y Secretaria del Tribunal Superior Sexto Contencioso Tributario (1995-2004).
Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
Ha escrito algunos artículos para la revista de la AVDT.
Actualmente se despeña como Consultor Jurídico de la empresa TRANSCARGA INTL. AIRWAYS, C.A.

de acuerdo a lo contemplado en el artículo 1 del C.O.T. el cual establece en uno de sus apartes: ..."*Para los tributos y sus accesorios determinados por Administraciones Tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo*".... (Extracto del Código Orgánico Tributario 2001.)

5.1.3. Marco legal:

El Juicio Ejecutivo se encuentra enmarcado en el Título VI: De los Procedimientos Judiciales. Capítulo II: Del Juicio Ejecutivo, del Código Orgánico Tributario del 2001.

Los cuales nos permitimos transcribir, a efectos de desarrollar nuestro tema:

Artículo 289.- *Los actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del Fisco por concepto de tributos, multas e intereses, así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 de este Código, constituirán título ejecutivo, y su cobro judicial aparejará embargo de bienes, siguiendo el procedimiento previsto en este Capítulo.*

Artículo 290.- *El procedimiento se iniciará mediante escrito en el cual se expresará la identificación del Fisco, del demandado, el carácter con que se actúa, objeto de la demanda, y las razones de hecho y de derecho en que se funda.*

Artículo 291.- *La solicitud de ejecución del crédito deberá interponerse ante el Tribunal Contencioso Tributario competente.*
En la misma demanda el representante de Fisco solicitará, y el Tribunal así lo acordará, el embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor que no exceda del doble del monto de la ejecución, más una cantidad suficiente estimada prudencialmente por el Tribunal para responder del pago de intereses y costas del proceso. Si el embargo se realiza sobre dinero en efectivo, se limitará al monto de la demanda más la estimación de los intereses y costas.

Parágrafo Único: *En aquellos casos en que se hubiere iniciado el proceso contencioso tributario y no se hubieren suspendido los efectos del acto, la solicitud de ejecución deberá realizarse ante el mismo Tribunal que esté conociendo de aquél.*

Artículo 292.- *Ordenado el embargo, el Juez designará al Fisco como depositario de los bienes, cuando el representante de éste lo solicitare.*

Artículo 293.- *Cuando un tercero pretenda ser preferido al demandante o pretenda que son suyos los bienes embargados, propondrá demanda ante el Tribunal, de la cual se pasará copia a las partes, y la controversia se sustanciará según su naturaleza y cuantía, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil en materia de tercería.*

Artículo 294.- *Admitida la demanda, se acordará la intimación del deudor para que pague o compruebe haber pagado, apercibido de ejecución, y en el lapso de cinco (5) días contados a partir de su intimación.*

El deudor, en el lapso concedido para pagar o comprobar haber pagado, podrá hacer oposición a la ejecución demostrando fehacientemente haber pagado el crédito fiscal, a cuyo efecto deberá consignar documento que lo compruebe.

Asimismo, podrá alegar la extinción del crédito fiscal conforme a los medios de extinción previstos en este Código.

Parágrafo Único: *En caso de oposición, se abrirá de pleno derecho una articulación probatoria que no podrá exceder de cuatro (4) días de despacho, para que las partes promuevan y evacuen las pruebas que consideren convenientes. En todo caso, el Tribunal resolverá al día de despacho siguiente.*

El fallo que declare con lugar la oposición planteada será apelable en ambos efectos, y el que la declare sin lugar será apelable en un solo efecto. La decisión que resuelva cualquiera de los casos previstos en este artículo no impedirá el embargo de los bienes, pero no podrá procederse al remate de estos bienes hasta tanto la segunda instancia resuelva la incidencia.

Artículo 295.- *Vencido el lapso establecido en el encabezamiento del artículo anterior, o resuelta la incidencia de oposición por la alzada sin que el deudor hubiere acreditado el pago, se aplicará lo previsto en los artículos 284 y siguientes de este Código, pero el remate de los bienes se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme. A estos efectos, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 547 del Código de Procedimiento Civil.*

5.2. Procedimiento del Juicio Ejecutivo.

5.2.1. Ejecución de créditos ante la vía civil y ante la vía contencioso tributaria. Régimen competencial actual. Tribunales Competentes.

El Código de Procedimiento Civil del año 1916, regulaba el procedimiento especial por el cual debían tramitarse las demandas en las que había interés por parte de la República (denominadas rentas públicas), sobre cantidades líquidas y firmes, correspondientes a la Nación los Estados y los Municipios, cuya competencia era atribuida a los jueces de la jurisdicción ordinaria; no obstante, los juicios por cobro derivados de los derechos y multas objeto de los comisos, debían introducirse ante los Tribunales de Primera Instancia de Hacienda y los reparos fiscales, ante el Tribunal Superior de Hacienda, por mandato de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional.

Posteriormente, con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 1982 en el año 1983, se derogan disposiciones del Código de Procedimiento Civil de 1916, regulando el Código Tributario la ejecución de créditos fiscales, sobre todo en lo relativo a la territorialidad del mismo. Así lo establecía el artículo 1 del COT de 1982:

> *Artículo 1°*
> *Las disposiciones del presente Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos.*

Para los tributos aduaneros este Código se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, para los recursos administrativos y jurisdiccionales, la determinación de intereses y lo referente a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código: para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

También son aplicables a las obligaciones legales de índole pecuniaria establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales.

Las normas de este Código regirán igualmente, con carácter supletorio y en cuanto sean aplicables, a los tributos de los Estados y Municipios. (Subrayado de quien suscribe).

Así, con la reforma del Código de Procedimiento Civil en el año 1987 y el Código Orgánico Tributario del año 1982, quedaba establecido el ámbito de aplicación de ambos instrumentos para la tramitación y sustanciación de los juicios ejecutivos. De esta forma, para los tributos, sanciones y multas determinados por la Administración Tributaria Nacional y su ejecución, se aplicaba en forma preferente el Código Tributario, y para el procedimiento de ejecución de créditos fiscales a favor de los Estados y Municipios, eran aplicables las normas del procedimiento civil.

Para la promulgación del Código Orgánico Tributario de 1994, observamos que existían en el ordenamiento jurídico venezolano dos procedimientos aplicables en los casos de créditos fiscales previsto en el artículo 653 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, cuyo conocimiento correspondía a la jurisdicción civil ordinaria y por el juicio ejecutivo establecido en el artículo 197 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 1994, previsto este último sólo para los créditos a favor del Fisco Nacional, cuyo conocimiento correspondía a la jurisdicción contencioso tributaria. No obstante, de conformidad con el parágrafo segundo del artículo 290 del Código Orgánico Tributario de 1994 y por decisión del Consejo de la Judicatura, el conocimiento del juicio ejecutivo fue atribuido a la jurisdicción ordinaria.

Así observamos que el Código Orgánico Tributario de 1982 (artículo 213), el de 1992 (artículo 220), así como el de 1994 (artículo 220) establecen que los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, son los competentes para conocer y decidir todos los procedimientos establecidos en dicho cuerpo normativo. Sin embargo, cada una de las normas que han establecido las competencias, han previsto en el parágrafo segundo de todos los artículos, la posibilidad que el juicio ejecutivo sea conocido y sustanciado por los Tribunales de la jurisdicción ordinaria.

Con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001 se modifica el anterior régimen competencial y procesal **y se declara inaplicable el procedimiento de ejecución de créditos fiscales establecido en** el **Código de Procedimiento Civil; y en consecuencia, existe un procedimiento único que** es **el juicio ejecutivo establecido en el artículo 289 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente.** En cuanto al aspecto competencial, establece este Código, que los tribunales competentes para el conocimiento del juicio ejecutivo son los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario. Pero asimismo establece el artículo 338 del Código Orgánico Tributario, que **hasta tanto se creen los Tribunales Contencioso Tributario en el interior de la República, seguirán conociendo del juicio ejecutivo los tribunales de la jurisdicción civil ordinaria.**

Ahora bien, es sabido por ser público y notorio que el Tribunal Supremo, a través de la Dirección Ejecutiva de la Magistratura a objeto de dar cabal cumplimiento al artículo 333 del Código Orgánico Tributario que establece: *'...Dentro de los seis meses siguientes a la publicación de este Código en la Gaceta Oficial, deberán crearse o ponerse en funcionamiento Tribunales Superiores Contencioso Tributarios en diferentes ciudades del país, con la finalidad de garantizar la tutela judicial efectiva de las partes y el adecuado desenvolvimiento de los procedimientos judiciales. Los tribunales de la jurisdicción civil ordinaria seguirán conociendo del juicio ejecutivo previsto en este Código, hasta tanto se creen los Tribunales Contencioso Tributarios en el encabezamiento de este artículo...'*; a la fecha se encuentran totalmente instalados los mismos y en pleno funcionamiento, con

cabal competencia para el conocimiento de los recursos contencioso tributarios, así como para el conocimiento y ejecución de los créditos fiscales.

En consecuencia, actualmente son los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario los que tienen competencia para conocer los juicios ejecutivos, ello en atención al principio de la concentración de la jurisdicción y la especialidad de la materia debatida.

5.2.2. Legitimados para actuar.

Las partes en el proceso son: La Administración Tributaria (como sujeto activo de la relación jurídico tributaria) en cualquiera de sus niveles Nacional, Estadal y Municipal así como los entes Parafiscales), capaz de tener derechos y de cumplir obligaciones, con el solo requisito de que llene todas las formalidades legales para hacer valer en juicio su reclamo de un crédito auténtico, líquido y vencido, que se le alude; el contribuyente o responsable (sujeto pasivo), es aquella persona que debe pagar el crédito fiscal a favor de aquél.

Pasemos a revisar la delegación que tienen los representantes de la Administración Tributaria, para actuar en los juicios en materia tributaria.

Los artículos 34, 35 numeral 3, y numeral 12 del artículo 44 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Fuerza y Rango de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la Republica, Decreto 6.286, y el artículo 39 de la Resolución 32 Sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, establecen lo siguiente:

> *".... Artículo 34. El Procurador o Procuradora General de la República, puede sustituir, mediante oficio, la representación de la República en los abogados del Organismo, en forma amplia o limitada, para que actúen dentro o fuera de la República, en los asuntos que le sean confiados. Los*

sustitutos deben reunir los requisitos y condiciones legales correspondientes.
Artículo 35. Actúan con carácter de auxiliares del Procurador o Procuradora General de la República:
....omissis....
3. Los funcionarios o funcionarias, o autoridades públicas en quienes el Procurador o Procuradora General de la República haya otorgado sustitución.
....omissis....
"... Artículo 44. Además de las atribuciones generales que le confiere la Constitución y las leyes, es de la competencia específica del Procurador o Procuradora General de la República:
12. Delegar en los funcionarios del organismo y sustituir en los funcionarios de otros organismos del Estado la representación y defensa judicial y extrajudicial de la República;
....omissis....".

El artículo 39 de la Resolución 32 Sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, establece:

"... Artículo 39.- La Gerencia Jurídica Tributaria tiene las siguientes funciones:
18. Ejercer la Personería del Fisco Nacional de las causas cuyos créditos a su favor se encuentren determinados y exigibles, tramitando la demanda judicial correspondiente conforme al procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario.....omissis....
En el año 2005, mediante Providencia No. 0318, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 38.193 de fecha 24 de mayo de ese año, se reorganizó la Gerencia Jurídico Tributaria, la cual pasa a llamarse Gerencia General de Servicios Jurídicos, estableciéndose en su artículo 3 las siguientes funciones y atribuciones:
....omissis....

9. Coordinar con la Procuraduría General de la República, el ejercicio de la representación judicial de la República ante los órganos jurisdiccionales y tribunales arbitrales;
10. Asistir y asesorar a las dependencias del nivel operativo, en el ejercicio de la representación judicial de la república en las causas que cursen ante los tribunales regionales con competencia en lo contencioso tributario;
11. Ejercer previa sustitución del Procurador o Procuradora General de la República, la representación judicial de la República en las causas que cursen ante los tribunales con competencia en lo contencioso tributario hasta la definitiva ejecución de la sentencia;
....omissis....".

Se desprende de la normativa trascrita que antecede, el cuerpo normativo que rige la personería jurídica de la República donde autoriza, al Procurador o Procuradora General de la República a delegar o sustituir en los abogados del Organismo, e incluso, a favor de funcionarios adscritos a otras dependencias administrativas, la defensa judicial o extrajudicial de los intereses patrimoniales de la República, no sólo dentro de su propio asiento geográfico, sino también ante cualquier instancia internacional, de ser el caso.

Ahora bien en ejercicio de esta prerrogativa, los delegatarios o sustitutos adquieren la condición de auxiliares del Procurador o Procuradora General de la República y, con base en ello, pueden y deben realizar en las gestiones que les son encomendadas todas las actuaciones que sean necesarias a fin de garantizar el amparo de los intereses tutelados, siempre teniendo presente las puntuales limitaciones descritas en las normas supra transcritas

En el resto de los entes que administran y recaudan tributos a los cuales se le aplica directa o indirectamente el Código Tributario es preciso referirse a las normas de rango legal que regulen las competencias para cada caso.

5.2.3. Requisitos de forma y de fondo del juicio ejecutivo.

Esos requisitos son, la existencia de un:

a) acreedor cierto;
b) un deudor también cierto;
c) una deuda liquida;
d) plazo vencido o mora como dice nuestro Código;
e) finalmente el título ejecutivo.

5.2.4. El Titulo Ejecutivo.

En relación al Titulo Ejecutivo, estableció la Sala Político Administrativa lo siguiente:

> *"..... Así las cosas, se desprende que constituirán título ejecutivo y por consiguiente, susceptibles de ser ejecutados a través de demanda de ejecución de créditos fiscales: por una parte, los actos administrativos contentivos de obligaciones* ***líquidas y exigibles****, y por la otra, las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 del Código Orgánico Tributario, aquellas que se realizan luego de la autoliquidación con pago incompleto, cuyo cobro judicial aparejará embargo de bienes..."* (Sentencia emanada del TSJ-SPA, Exp. 2010-1028, de fecha 26-04-2011. Contribuyente DISTRIBUIDORA Y PERFUMERIA DULCINEA, C.A.)

De esta forma **constituirán título ejecutivo y por consiguiente, susceptibles de ser ejecutados a través de demanda de ejecución de créditos fiscales: por una parte, los actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles**, y por la otra, las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 del aludido Código, es decir, aquellas que se realizan luego de la autoliquidación con pago incompleto, cuyo cobro judicial conllevará embargo ejecutivo.

Asimismo, **el elemento condicionante para que los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria ad-**

quieran el carácter de títulos ejecutivos, es que los mismos sean líquidos y exigibles, vale decir, que la obligación contenida en ellos esté cuantificada y se haya vencido el plazo cierto para su pago, y a su vez, siempre que no se encuentren suspendidos sus efectos. Cumplidas las precedentes condiciones, nada obsta para que pueda solicitarse la ejecución de los créditos fiscales que de ellos se derive, a través del denominado juicio ejecutivo. En estos mismos términos lo ha sostenido la Sala Político Administrativa del TSJ, en sentencia N° 00238 de fecha 13 de febrero de 2007, caso: *Operadora Binmariño, C.A.*

El instrumento que no cumpla con todos y cada uno de los requisitos no podrá ser considerado como un titulo ejecutivo y en consecuencia será declarada *Inadmisible "in limine"* la demanda de ejecución.

5.2.5. Requisitos del Titulo Ejecutivo. Los requisitos de fondo son tres:

a) El título ejecutivo debe ser cierto, la certeza quiere decir que el juez a primera vista, con sólo leer el título ejecutivo debe quedar informado de quien es el acreedor y de quien el es deudor. La sola lectura del título ejecutivo debe suministrar los datos suficientes y bastantes. Si los datos que se necesitan para liquidar la deuda no aparecen en el título ejecutivo, entonces carece de este segundo requisito de fondo para ser considerado como título ejecutivo.

b) La liquidez de la obligación de la deuda, o liquibilidad, pero por medio de datos que ofrezca el mismo título ejecutivo, el mismo documento no datos extratítulos, es decir, sólo conocer lo que se debe, sino cuánto se debe; en eso consiste la liquidez, ha de ser líquida la obligación para poder exigirse en la vía ejecutiva.

c) La exigibilidad: Nuestro código al definir el juicio ejecutivo dice que el deudor ha de ser deudor moroso, el cual se le exige en un procedimiento breve el pago de una cantidad liquida exigible que resulta de un documento indubitado. El concepto de mora en el juicio es el mismo que tenemos en los juicios ordinarios.

5.3. Inicio del procedimiento:

a) De la demanda:

Establece el artículo 290 del Código Orgánico Tributario supra transcrito que el juicio ejecutivo se iniciará mediante "escrito", luego en el artículo 291, expresa *que "en la misma demanda el representante del fisco solicitará..."*

Conforme al artículo 290 el procedimiento se iniciará **mediante escrito** en el cual se expresará la identificación del Fisco, del demandado, el carácter con que se actúa, objeto de la demanda, y las razones de hecho y de derecho en que se funda.

Ha asentado la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, otros requisitos que deben ser analizados de forma obligatoria por el Juez, a fin de determinar la procedencia de la demanda de ejecución de créditos fiscales, a saber:

1) Que no se encuentren suspendidos los efectos del acto administrativo;
2) La tenencia de un titulo ejecutivo el cual comporta a su vez, la existencia de un acto administrativo contentivo de una obligación líquida y exigible cuyo acreedor sea el Fisco, por concepto de tributos, multas e intereses, esto es, que la obligación esté cuantificada y se haya vencido el plazo cierto para su pago.

Adicionalmente, el representante del Fisco deberá solicitar en la demanda, el embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor, el cual deberá ser acordado por el tribunal.

b) Admisión de la Demanda:

El Código Orgánico Tributario, no estipula expresamente que el Tribunal deba admitir la demanda de ejecución de créditos fiscales, no obstante, el Juez de la causa debe analizar si se cumple con los requisitos de procedencia supra transcritos.

A tal fin, nos permitimos ilustrar este punto con un extracto de una sentencia, la cual estableció:

"... Ahora bien, se observa que el Fisco Nacional no consigna en Autos los Actos Administrativos primarios que dan origen a la Intimación de Derechos Pendientes No. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACIM/2008/877 de fecha 12/08/2008, a saber, las Resoluciones Nos. 254391 y 254389, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), correspondientes a los períodos fiscales Agosto de 1994 y Septiembre de 1994, correlativamente. Es de señalar, que la representación del Fisco Nacional consignó Copia Certificada de la Resolución (Sumario Administrativo) No. GCE-SA-R-99-007 de fecha 15/01/1999 y emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, en donde se fiscaliza a la Sociedad Mercantil "PONCE Y BENZO SUCR., S.A.", por los periodos correspondientes a Diciembre de 1993, Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre y Diciembre de 1994, Enero, Febrero, Marzo, Abril y Mayo de 1995, sin que alguno de los montos allí determinados como multas e impuestos, corresponda a lo expresado en el Acta de Intimación No. SNAT/INTI/GRTICERC/DR/ACIM/2008/877 de fecha 12/08/2008, por lo que mal podría este Tribunal considerar dichas Resoluciones como Actos Definitivamente Firmes, siendo esto un requisito imprescindible para que se constituya un Crédito Líquido y Exigible, para realizar la correspondiente intimación de pagos pendientes. Toda vez, que se dificultad verificar la firmeza de los Actos Administrativo utilizados como Títulos Ejecutivos. Así se Declara.- (Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. De fecha 6 de Julio de 2009, expediente No. AP41-U-2009-000213, contribuyente: Mercantil "PONCE Y BENZO SUCRE., S.A.".)

En consecuencia, si no se aporta el "titulo ejecutivo" la demanda podrá ser declarada inadmisible, y debe además verificarse la "firmeza" del acto que da origen al título ejecutivo.

c) Juicio ejecutivo por impago del contribuyente.

El artículo 289 del Código Orgánico Tributario establece que los actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del Fisco por concepto de tributos, multas e intereses, **así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 de dicho Código, constituirán título ejecutivo**, y su cobro judicial aparejará embargo de bienes.

Por consiguiente el acta de intimación deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1) Expresión del lugar, fecha de emisión y plazo o fecha para el pago;
2) Identificación de la Administración Tributaria emisora del acto;
3) Identificación del deudor y domicilio tributario;
4) Descripción de los montos, conceptos por multas e intereses y períodos reclamados;
5) Identificación de las *"Resoluciones"* en las cuales se hayan dichas obligaciones;
6) Indicación de la iniciación del juicio ejecutivo correspondiente, en caso de no satisfacerse el pago total de la deuda, en un plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de su notificación;
7) Expresión del nombre y firma del funcionario y la autoridad competente y
8) Debe notificada al contribuyente.

"... El Acta de Intimación de Derechos Pendientes, antes identificada, es el documento fundamental y suficiente que debe acompañarse a la demanda en referencia, conforme a lo previsto en el artículo 289 del Código Orgánico Tributario vigente, a los fines de su admisión, lo cual no impide que la contribuyente de considerarlo conveniente, se oponga a la ejecución o interponga de ser el caso, en el ejercicio del

derecho constitucional a la defensa, los medios impugnatorios conducentes contra el acto intimatorio. (Vid. Sentencias de esta Sala Nros. 00941, 00942 y 00926 de fecha 25 de junio de 2009, casos: Fosforera Suramericana, C.A., Quinta Leonor, C.A y Químicas Polyresin C.A., respectivamente). Así se declara."(Sentencia emanada del TSJ-SPA, Exp. 2010-1028, de fecha 26-04-2011. Contribuyente DISTRIBUIDORA Y PERFUMERIA DULCINEA, C.A.).

Con respecto al impago por los contribuyentes y la apertura de un juicio ejecutivo el Código Orgánico Tributario, señala en su artículo 213 que:

> ***Artículo 213.*** *Si el contribuyente no demostrare el pago en el plazo a que se refiere el artículo anterior, la intimación realizada, servirá de constancia del cobro extrajudicial efectuado por la Administración Tributaria y se anexará a la demanda que se presente en el juicio ejecutivo.* (Subrayado de quien suscribe).
> ***Parágrafo Único:*** *En el caso de autoliquidaciones con pago incompleto, la intimación efectuada constituirá título ejecutivo.*

Lo que quiere decir que en caso de que el contribuyente no cumpla con un pago con el cual se comprometió, el Fisco podrá realizar una intimación y esta será considerada como un titulo ejecutivo que obligará al contribuyente a pagar dicha deuda contraída.

Esto se ve afirmado por lo contenido en los artículos 170 y 289 ejusdem los cuales establecen:

> *"**Artículo 170.** En el caso que el contribuyente o responsable no pague la cantidad exigida, la Administración Tributaria quedará facultada a iniciar de inmediato las acciones de cobro ejecutivo, sin perjuicio del ejercicio de los recursos previstos en este Código."*
> ***Artículo 289.*** *Los actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del fisco por concepto de tributos, multas e intereses, así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo*

213 de este Código, constituirán título ejecutivo, y su cobro judicial se aparejará embargo de bienes siguiendo el procedimiento previsto en este Capítulo."

d) Embargo.

El representante de la Administración Tributaria está habilitado para solicitar en la demanda el embargo de bienes del deudor, en cantidad que no exceda del doble del monto de la ejecución, mas una cantidad suficiente, estimada prudencialmente por el tribunal, para garantizar el pago de las costas e intereses.

d.1. Embargo de bienes invaluables: Si los bienes del deudor no pueden avaluarse, se embarga cualquiera de ellos, aun cuando su valor exceda el doble del monto de la ejecución, más la cantidad que sea necesaria para cubrir el pago de las costas e intereses correspondientes;

d.2. Embargo de dinero en efectivo: El mismo queda limitado al monto establecido en la demanda, mas la estimación de los intereses y costas procesales;

d.3. Si no hay bienes: El Código Orgánico Tributario autoriza que a falta de bienes, se proceda al embargo de sueldos o pensiones que disfrute el deudor, con las limitaciones establecidas en la Ley Orgánica del Trabajo. Quedan exceptuados los bienes que establece el artículo 1929 del Código Civil.

e) Depositario de los Bienes.

Una vez que se ordena el embargo, y de acuerdo al Código Orgánico Tributario el Juez designará al fisco como el depositario de los bienes, cuando así el representante lo solicitase. (Artículo 292 del COT)

f) Intervención de Terceros. Tercería.

Conforme al artículo 293, en el caso de que un tercero desea o pretenda ser preferido al demandante o pretenda que son suyos los bienes que son objeto del embargo, propondrá ante el tribunal

la demanda, de la cual se pasará copia a las partes y se seguirá de acuerdo a lo establecido en el Código de Procedimiento Civil con respecto a la materia de tercería.

A mayor abundamiento, determinemos que se entiende por "tercería". Es la acción promovida por un tercero que se ve perjudicado por el **embargo trabado** sobre un "bien que es de su propiedad" o que interviene para exigir el "pago preferencial" de su crédito con el producido de la venta del bien embargado.

Este tercero, no es parte en el juicio, no obstante tiene un interés legitimo, ya que se está embargando un bien que es de su propiedad. La tercería se encuentra expresamente regulada en los artículos 370 y siguientes, del Código de Procedimiento Civil.

Ahora bien, al tratarse de una demanda de tercería, para los efectos de su admisión, hay que considerar los presupuestos que enuncian los artículos 370.1 y 371 del Código de Procedimiento Civil.

Al respecto, dice el artículo 370.1 que:

> *"Los terceros podrán intervenir o ser llamados a la causa pendiente entre otras personas, en los casos siguientes:*
> *1° Cuando el tercero pretenda tener un derecho preferente al del demandante, o concurrir con éste en el derecho alegado, fundándose en el mismo título; o que son suyos los bienes demandados o embargados, o sometidos a secuestro o a una prohibición de enajenar y gravar, o que tiene derecho a ellos...". (Resaltado de este Tribunal).*
> Se entiende por tercería de mejor derecho o tercería de derechos preferentes, que se conceptualiza como la: *"ejercida por aquellos terceros que alegan privilegios sobre los bienes demandados o embargados; su finalidad es cobrar o satisfacer los créditos con preferencia a los demandantes."* Esta preferencia puede resultar, por ejemplo de la existencia de un privilegio especial, mejor dicho de la situación legal en que un crédito se encuentra con relación a determinados bienes".

Y que para los efectos de su admisión, el artículo 371 del mencionado Código, que se realizará mediante demanda "dirigida contra las partes contendientes, que se propondrá ante el juez de la causa en primera instancia". Exigiéndose el título fehaciente sólo para suspender la ejecución de un fallo, sustituible por una caución suficiente (según el artículo 376 del Código de Procedimiento Civil).

Quiere decir, pues, que son presupuestos de admisibilidad de una demanda de tercería: (i) que exista una causa pendiente; (ii) que se demande a quienes participan en ese juicio principal; y (iii) que se alegue un mejor derecho o privilegios sobre los bienes demandados.

g) Intimación al deudor, Oposición y Apelación:

Cuando la demanda sea admitida se procederá a hacer la intimación del deudor para que este pague o si es el caso pruebe que ya ha pagado, apercibido de ejecución, y el lapso de 5 días los cuales serán contados a partir de su intimación.

Este, en el lapso concedido para realizar el pago o comprobar su pago, podrá hacer oposición a la ejecución demostrando haber pagado el crédito fiscal, a cuyo efecto deberá consignar documento que lo compruebe.

A tal fin, el contribuyente puede hacer su oposición alegando y probando los siguientes hechos:

1) Que pagó el crédito fiscal intimado, para lo cual debe consignar el instrumento fehaciente que demuestre el pago;
2) Que estén suspendidos los efectos del acto administrativo;
3) Que se haya extinguido el crédito fiscal, por cualquiera de los medios de extinción de las obligaciones tributarias distintas al pago (compensación, confusión, remisión, declaratoria de incobrabilidad).

Para sustanciar la oposición, se abrirá una articulación probatoria que no excederá de cuatro (4) días, para promover y evacuar

las pruebas que las partes consideren convenientes para probar y/o desvirtuar lo alegado. El tribunal resolverá la oposición, al día siguiente del vencimiento del lapso.

El fallo que declare con lugar la oposición planteada podrá ser objeto de apelación en ambos efectos, y en caso de que dicho fallo la declare sin lugar, será apelada en un solo efecto.

El decreto de embargo tiene carácter apelable, lo cual necesariamente no debe ser, en razón de que en el procedimiento especial no concede el legislador ningún recurso a la parte agraviada por la medida de embargo a diferencia del procedimiento de las medidas preventivas, en donde los autos que decretan tales medidas son inapelables, pero en este caso una vez decretada dicha orden, la parte contra quien obre esta, tiene el derecho de alegar las razones o fundamentos que creyere pertinentes en contra de las mismas.

La presunción de la urgente ejecución de las medidas que por ser incoado se hubieren decretado, la apelación contra el auto que decreta el embargo debe ser oída devolutivamente de acuerdo al Código de Procedimiento Civil. Este efecto devolutivo de la apelación del auto que decreta el embargo, trae como consecuencia, y de ahí su importancia, que no se suspende la ejecución de la providencia del inferior ni paraliza el curso de la acción principal, lo cual no quiere decir que ejecutado ya el embargo, no sea admitida libremente en ambos efectos dicha apelación.

El embargo se encuentra establecido en el artículo 296 del Código Orgánico Tributario el cual establece:

> *"**Artículo 296.** Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente, la Administración Tributaria podrá pedir al Tribunal competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario que decrete medidas cautelares suficientes, las cuales podrán ser:*

1. *Embargo preventivo de bienes muebles.*
2. *Secuestro o retención de bienes muebles.*
3. *Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles.*
4. *Cualquier otra medida, conforme a las previsiones contenidas en el Parágrafo Primero de artículo 588 del Código de Procedimiento Civil".*

h) El remate.

Con respecto al remate de los bienes el Código Orgánico Tributario señala:

> *"**Artículo 295.** Vencido el lapso establecido en el encabezamiento del artículo anterior, o resuelta la incidencia de oposición por la alzada si que el deudor hubiere acreditado el pago, se aplicará lo previsto en los artículos 284 y siguientes de este código, pero el remate de los bienes se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme. A estos efectos, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 547 del Código de Procedimiento Civil".*

Para el procedimiento de Remate, debe aplicarse supletoriamente el CPC, cuyas normas pertinentes procedemos a transcribir:

> *"... Capítulo VII. De la Publicidad del Remate*
> *Artículo 550. No podrá procederse al remate de los bienes embargados hasta tanto se hayan cumplido las disposiciones de este Capítulo, salvo disposición especial en contrario.*
> *Artículo 551. El remate de los bienes muebles se anunciará, en tres distintas ocasiones, de tres en tres días, mediante carteles que se publicarán en un periódico del lugar donde tenga su sede el Tribunal y, además, en uno del lugar donde estén situados los bienes, si tal fuere el caso. Si no hubiere periódico en la localidad la publicación se hará en un periódico de la capital del Estado y en otro de la capital de la República que tenga circulación en el lugar donde se efectuará el remate.*
> *Artículo 552. El remate de los bienes inmuebles se anunciará, en tres distintas ocasiones, de diez en diez días,*

mediante carteles que se publicarán en la misma forma indicada en el artículo anterior.
Artículo 553. El cómputo de los días que deben mediar entre las diferentes publicaciones, se hará como se establece en el artículo 197.
Artículo 554. Las partes pueden, de mutuo acuerdo celebrado durante la ejecución, efectuar el remate con base en la publicación de un solo cartel, siempre que no haya terceros interesados que puedan perjudicarse con la supresión. Si se presentare algún tercero impugnando el acuerdo de las partes, y acredita su interés ante el Juez, se dejará sin efecto el acuerdo y se harán las publicaciones en las formas previstas en este Capítulo.
Artículo 555. Los carteles indicarán:
1° Los nombres y apellidos tanto del ejecutante como del ejecutado.
2° La naturaleza de la cosa, y una breve descripción de ella, y si fuere inmueble su situación y linderos, expresándose si el remate versará sobre la propiedad o sobre cualquier otro derecho.
En el último cartel, o en el único cartel si hubiere habido supresión por convenio de las partes, se indicará además el justiprecio de la cosa, o de cada una de ellas si fueren varias; los gravámenes que éste tenga, y el lugar, día y hora en que se efectuará el remate.
Para conocer los gravámenes oficiará el Juez con debida anticipación al Registrador del lugar donde esté situado el inmueble pidiéndole noticia de ellos. Estas diligencias se harán por cuenta del ejecutante...."

i) <u>Justiprecio.</u>

Previo al remate de los bienes, los mismos deben ser justipreciados, para saber el valor de los mismos, para lo cual se nombrarán los peritos, los cuales deberán cumplir con las condiciones para ser "perito" establecidas en el artículo 556 del Código de Procedimiento Civil, a saber:

"... Capítulo VIII. Del Justiprecio.
Artículo 556. Después de efectuado el embargo se procederá al justiprecio de las cosas embargadas, por peritos que se nombrarán uno por cada parte, asociados a un tercero que elegirán las mismas partes, o que en defecto de ellas por inasistencia o desacuerdo en su designación, designará el Tribunal. Las partes al designar su perito consignarán en el mismo acto una declaración escrita del designado firmada por éste, manifestando que aceptará la elección. En caso de no consignar la parte la manifestación a que se refiere el presente artículo, el nombramiento lo efectuará el Juez en el mismo acto.
Para ser perito avaluador se requiere residir en el lugar donde estén situados los bienes y poseer conocimientos prácticos de las características, calidad y precios de las cosas que serán objeto del justiprecio.
Si hubiese cosa de especie y naturaleza diferentes se harán tantos peritajes como sean necesarios, determinando el Tribunal los que deban ejecutarse separadamente.
La recusación contra los peritos deberá proponerse el mismo día de su nombramiento o en los dos días subsiguientes. Propuesta ésta, el perito, o la parte que lo nombró, consignará, dentro de los tres días siguientes a la proposición de la recusación, las razones que tenga que invocar contra ella, y la incidencia de recusación quedará abierta a pruebas por ocho días decidiendo el Juez al noveno. Si la recusación fuere declarada con lugar el Juez en la decisión que pronuncie al respecto nombrará el nuevo perito que sustituirá al recusado.
Artículo 557. Cuando los bienes que vayan a ser objeto del justiprecio estén situados fuera de la jurisdicción del Tribunal, éste comisionará a uno de su misma categoría del lugar donde se encuentren los bienes, para que efectúe las diligencias del justiprecio.
Artículo 558. Designados los peritos y pasada la oportunidad de su recusación, las partes presentarán al Tribunal a los que hayan nombrado para que el Juez tome juramento

de cumplir su encargo con honradez y conciencia. Si hubiere peritos designados por el Tribunal serán notificados mediante boleta, a menos que éstos se presenten voluntariamente. Una vez juramentados los peritos, el Juez, de acuerdo con ellos, fijará oportunidad para que concurran al Tribunal, y reunidos en la oportunidad señalada, oirán las observaciones que deseen hacerles las partes que puedan contribuir a la fijación del valor racional de las cosas. Si las partes no concurrieren, o una vez oídas éstas en el caso de que lo hagan, conferenciarán en privado en la misma sede del Tribunal y procederán a efectuar la fijación del justiprecio, el cual será fijado por mayoría de votos. Si no pudiere haber acuerdo entre los peritos para la fijación del justiprecio el Juez oirá las razones de cada uno, y en el mismo acto establecerá el justiprecio.

Artículo 559. De la reunión y decisión de los peritos se levantará un acta que contendrá las razones y argumentos que sirvieron de fundamento para la fijación del justiprecio y el valor asignado al bien o bienes objeto de él. También podrán los peritos consignar el justiprecio mediante escrito que entregarán al Tribunal el día fijado para la reunión.

Artículo 560. El justiprecio fijado por los peritos de acuerdo con las disposiciones anteriores será vinculante para el Juez.

Artículo 561. El mismo día de la reunión de los peritos en el Tribunal para la fijación del justiprecio, podrán las partes impugnar el resultado por error sobre la identidad o calidad de la cosa justipreciada, lo cual probarán dentro de los cinco días siguientes, resolviendo el Juez el sexto día la pretensión del impugnante, y en caso de declarar firme el justiprecio fijado por los peritos impondrá al impugnante una multa de mil bolívares. De la decisión del Juez no se oirá apelación.

Artículo 562. Las partes pueden, de mutuo acuerdo celebrado durante la ejecución, efectuar ellas el justiprecio de los bienes que serán objeto del remate, siempre que no haya terceros interesados que puedan perjudicarse con

la fijación que hagan. En caso de que se presente algún tercero e impugne la fijación que hayan hecho las partes, acreditando ante el Juez su interés, se dejará sin efecto la fijación que hayan hecho las partes y se procederá a la fijación de justiprecio por medio de peritos en la forma prevista en este Capítulo".

Los peritos pueden ser recusados por cualquiera de las partes, de conformidad con el artículo 556 ejusdem. Si los peritos no son recusados, o habiendo sido recusados son sustituidos por otros, se juramentarán ante el Juez, a fin de cumplir el cargo encomendado con honradez, responsabilidad y conciencia.

Una vez juramentados, se fijará una audiencia para que concurran al Tribunal, para hacer las observaciones que consideren convenientes y contribuir a la fijación del justiprecio de los bienes que se someterán a remate.

De los artículos antes transcritos podemos deducir:

a) Efectuado el embargo deben avaluarse los bienes, para lo cual cada parte debe nombrar un perito, y el tercero será designado por el Juez de la causa. Deben manifestar que aceptan la elección, ante el Juez;
b) El perito puede ser recusado;
c) Efectuado el nombramiento, pasada la oportunidad de la recusación, deberán comparecer ante el Tribunal, para que el Juez le tome el juramento de Ley;
d) Los peritos se reunirán a fin de fijar el justiprecio del (los) bien (es) embargados.
e) El dictámen de los peritos es vinculante para el Juez;
f) El mismo día de la reunión, los peritos pueden impugnar el dictámen por error sobre la identidad o calidad de la cosa justipreciada;
g) Si se hacen parte en el juicio, terceros interesados que puedan perjudicarse con la fijación del justiprecio, se dejará sin efecto la fijación y se someterá a una nueva fijación.

Cualquiera de las partes puede hacer valer su inconformidad con el justiprecio y la posibilidad de apelar del mismo, tal y como se puede observar en el presente fallo, el cual nos permitimos transcribir:

> *".... Observa esta Superioridad, que en el caso de autos nos encontramos en presencia de un recurso de apelación contra la Resolución del Juzgador A-Quo, Juzgado Segundo de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial Estado Guárico, con sede en la Ciudad de Valle de la pascua, de fecha 14 de Julio de 2.004, en el cual el recurrente manifiesta su inconformidad en relación al justiprecio fijado por los peritos.*
> *En el viejo Código de Procedimiento Civil de 1.916, se desarrollo una extraordinaria polémica sobre el procedimiento de ataque o impugnación del peritaje llevado a cabo a los fines del justiprecio, y todo ello debido a que el Artículo 480 del Derogado Código Procesal, no establecía un procedimiento claro sobre la forma de sustanciar la referida impugnación, siendo que, en base a una sentencia de vieja data del 15 de Mayo de 1.969, de la extinta Corte Suprema de Justicia, se decidió establecer como lapso para impugnar tal peritaje, consagrado para el control de los fallos ordinarios o interlocutorios que ocurrían en la sustanciación del Iter Procesal, dejando atrás la interpretación de la voluntad de la Ley (MensLegis), y tomando en consideración también el método lógico interpretativo de la analogía (analogía Legis). Con la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1.986 y especialmente en el contenido normativo del Artículo 561 Ibidem, se disipó la forma de sustanciarse la impugnación al justiprecio y a su vez se estableció que la decisión del Juez en relación a tal impugnación no tenía apelación.*
> *En efecto el Artículo 561 del Código de Procedimiento Civil, estableció:*
> *"El mismo día de la reunión de los peritos en el Tribunal para la fijación del justiprecio, podrán las partes impugnar*

el resultado por error sobre la identidad o calidad de la cosa justipreciada, lo cual probarán dentro de los cinco días siguientes, resolviendo el Juez el sexto día la pretensión del impugnante, y en caso de declarar firme el justiprecio fijado por los peritos impondrá al impugnante una multa de mil bolívares. De la decisión del Juez no se oirá apelación".

Ahora bien, cualquier exégeta del Código Adjetivo, cualquier abogado litigante o cualquier ciudadano de la República, pudiera preguntarse ¿Porqué la resolución sobre la impugnación del peritaje no tiene apelación?. ¿Se ajusta dicha norma a la Tutela Judicial Efectiva consagrada en el Artículo 26 de la Constitución de 1.999? Para esta Superioridad del Estado Guárico, si bien es cierto el justiprecio realizado por perito, equivale a una experticia, ésta se diferencia de la experticia como medio probatorio, en efecto no es menos cierto que la experticia como medio probatorio consagrada en el Artículo 1.427 del Código Civil, no es vinculante para los jueces, si su convicción se opone a ello; en cambio, en la experticia que se realiza como consecuencia del justiprecio, los jueces "no podrán desecharla", sino cuando sea ilegal (verbi grattia, por falta de juramento de los peritos); ó cuando sea errónea (datos erróneos sobre linderos, inmuebles, cabezas de ganados existentes en los fundos). La diferencia está, en que mientras en el primer caso se trata de una prueba que es de la soberana y libre apreciación del Juez a través de la sana crítica; en el segundo caso, el perito se convierte de consultor en Juez; de opinante, en sentenciador (tal cual lo expresa JOSE ROMAN DUQUE SANCHEZ, (Procedimientos Especiales Contencioso. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1.985, Editorial Sucre).

A tal efecto, y bajo tal razonamiento lógico, si bien es cierto que cualquier Juzgador puede considerar la posibilidad, de desaplicar por Control Difuso la norma bajo examine example, no es menos cierto que tal desaplicación para permitir el acceso del recurso de apelación, sería excesiva, pues por la naturaleza de la decisión que toma al Juzgador de

Instancia A-Quo, en relación a la impugnación efectuada sobre un peritaje que tiene carácter vinculante, salvo los motivos que se señalan, tal circunstancia no permitiría la posibilidad de estar en presencia de una decisión propiamente dicha en ejecución de sentencia, pues por el efecto vinculante que otorgó el Legislador del 86 al referido justiprecio, cambio su naturaleza de medio de prueba en justiprecio Per Se, impidiendo así, que la decisión sobre su impugnación pudiera tener apelación como si permitió bajo el viejo Código Derogado de 1.916, circunstancia por demás, que en nada vulnera la Tutela Judicial Efectiva del Justiciable y así se establece.

De tal manera, siguiendo ahora al procesalista merideño ABDON SANCHEZ NOGUERA (De La Decisión De la Causa y de la Ejecución de Sentencia, Tomo III, Editorial Paredes. Caracas, 1.988. Págs. 221 y 222), cuando la decisión del Juez fue la de ratificar la validez y eficacia del justiprecio, desechando en consecuencia la impugnación que contra él mismo se haya formulado, tal decisión deberá contener además la imposición de multa al impugnante, cuyo monto señala la norma en una cantidad fija de Un Mil Bolívares (Bs. 1.000,00), y con la misma quedará firme el justiprecio hecho que servirá de base al remate de la cosa.

Si la decisión fuera favorable a la impugnación y habiéndose probado el error en la identidad o calidad de la cosa, el Juez así lo declarará, y deberá entonces procederse a fijar nueva oportunidad para la reunión de los peritos de que trata el Artículo 558 Ejusdem, pues no creemos que sea necesario hacer un nuevo nombramiento, toda vez que tratándose de un error en cuanto a la identidad de la cosa justipreciada, nada obsta para que los mismos peritos ya nombrados procedan hacer un nuevo justiprecio sobre la cosa que será realmente el objeto del remate. Ahora bien, si se tratare de vicios de procedimiento que puedan afectar la validez del justiprecio que hayan sido observados por el Tribunal de Oficio o por señalamiento de parte, tales

como, la falta de nombramiento o juramento del perito, lo procedente será entonces la reposición al estado de que se cumplan los actos dejados de cumplir.
Sea la decisión del Juez favorable o contraria a la impugnación, contra la misma no procede recurso alguno, ya que expresamente señala la norma, que contra ella no se oirá apelación, y por tanto se trata de una decisión que adquiere firmeza con su mismo pronunciamiento.
Tal opinión ratifica la conclusión a la que llega el propio EMILIO CALVO BACA (Código de Procedimiento Civil de Venezuela, Ediciones Libra. Tomo V. Pág. 156. Caracas. Año 2.002), donde termina expresando: "...la pretensión del impugnante, SIN RECURSO DE APELACIÓN...."
(Sentencia emanada del Tribunal Superior Civil Mercantil, Bancario, Transito y Protección del Niño, Niña y Adolescente, de fecha 09/09/2004, demandante: Rodriguez Matos, Rubén Darío).

j) <u>Publicación del Cartel de Remate.</u>

Para proceder al remate de los bienes, el acta debe estar definitivamente firme. Una vez que sea presentado el avalúo, se debe proceder a los 10 días siguientes a la presentación del avalúo, a la publicación de un solo cartel de anuncio de remate, en uno de los diarios de mayor circulación en la ciudad sede del tribunal, adicionalmente, se fijará en las puertas del tribunal que conoce el juicio.

Dicho cartel debe contener:

1) Identificación del ejecutante y del ejecutado;
2) Naturaleza e identificación de los bienes objeto del remate;
3) Certificación de gravámenes, cuando se trate de bienes inmuebles;
4) Justiprecio de los bienes;
5) Base mínima para la aceptación de posturas, la cual no podrá ser menor al justiprecio tratándose de bienes inmuebles;
6) Lugar día y hora en que se efectuará el remate.

Para realizar la subasta y venta de los bienes, se procederá conforme a lo que establece el Código de Procedimiento Civil, en sus artículos 563 al 566.

6. Las Medidas Cautelares.

Juan Esteban Korody Tagliaferro*

6.1. Las medidas cautelares: aproximación, elementos característicos y su raigambre constitucional.

6.1.1. Aproximación conceptual e importancia.

Las medidas cautelares, se enmarcan dentro de la clasificación doctrinaria como procesos de tutela anticipada y pueden ser definidas como aquellas decisiones, órdenes o acciones que se decretan de forma previa a la culminación o resolución y en el marco de un proceso o procedimiento principal[20], con el fin de

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en 2004, con estudios de postgrado en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y Derecho Administrativo en el Universidad Central de Venezuela.
Profesor del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) y profesor invitado en le Postgrado de Derecho Financiero de la misma Universidad.
Es autor de diversas publicaciones en materia constitucional, impositiva y regulatoria. Ha sido Ponente Nacional y comunicador técnico en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y Ponente en diversas Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, así como conferencista en foros nacionales e internacionales en materia tributaria, regulatoria y constitucional.
Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) fundada en el año 1969.
Socio de la firma PALACIOS, TORRES, CRESPO&KORODY.

[20] Aunque los vocablos proceso y procedimiento se usan en el lenguaje común como sinónimos y aunque sabemos que la doctrina clásica distingue a uno y otro como concepto y método, queremos en este caso hacer la distinción técnica entre "proceso" cuando la causa se tramita ante la jurisdicción y "procedimiento" cuando la misma se tramita ante la Administración o simplemente fuera de órganos jurisdiccionales.

salvaguardar derechos e intereses que pueden verse afectados en el trámite o sustanciación de ese proceso o procedimiento.

La importancia de las medidas cautelares radica precisamente en la justificación de su existencia y su elemento teleológico.

En tal sentido, debemos hacer mención, tanto al viejo aforismo inglés atribuido al primer ministro WILLIAM GLADSTONE que nos enseña que "*la justicia dilatada es justicia denegada*"[21], como al pensamiento del maestro del derecho procesal italiano GUISEPPE-CHIOVENDA cuando nos recuerda que "*el tiempo necesario para obtener la razón, no debe convertirse en daño para quien tiene razón*"[22]

En efecto, para analizar lo anterior, cabe preguntarse:

¿De qué nos serviría lograr una decisión definitiva que ha nacido de una serie de actos que se ha sustanciado perfectamente y siguiendo todas y cada una de las pautas legales, si esa decisión no puede ser ejecutada de forma efectiva?

¿Se justifica un proceso o un procedimiento que durante su tramitación permita que se le causen daños a alguna de las partes durante su tramitación?

Ante las evidentes respuestas negativas, que nacen por fuerza de la razón, las legislaciones contemporáneas cada vez más procuran alcanzar una justicia más rápida, sin dilaciones caprichosas, desprovista de formalismos inútiles y que logren proteger a las partes y los interesados de los posibles daños que puedan causarse en la tramitación del proceso o procedimiento.

Pero, por más eficientes y eficaces que sean los trámites procesales y procedimentales, al diseñarlos deben salvaguardarse el derecho a la defensa de los involucrados y permitírseles presentar los elementos probatorios necesarios para que como consecuencia de esa sustanciación, la verdad procesal sea lo más

[21] En una traducción popular y libre al español de la frase "*Justicedeleyed, isjusticedenied*".

[22] CHIOVENDA, Giuseppe: "Instituciones de derecho procesal civil", Valletta Ediciones, Buenos Aires, 2005.

parecida a la verdad verdadera y tomar en cuenta esto hace que los procesos se tomen su tiempo.

La solución de equidad a este problema, es la posibilidad de contar con decisiones, órdenes y/o acciones que se decreten con anterioridad a la culminación o resolución del proceso o procedimiento principal y que sean lo *suficientemente precisas para salvaguardar* los intereses y derechos debatidos, pero que además dichas decisiones, no agoten el proceso.

6.1.2. Elementos característicos

Dentro de los elementos característicos de las medidas cautelares, de forma general, tenemos los siguientes

- *Provisionalidad*: Las medidas cautelares no pueden ser perpetuas, deben ser interinas y por lo tanto su ámbito temporal de vigencia debe estar supeditado a la resolución o culminación de la causa principal que se sustancie o hasta que hayan cesado las circunstancias que hayan justificado su decreto.
- *Reversibilidad*: Otra característica importante de las medidas cautelares es que al no ser decisiones definitivas, las mismas tienen que ser decretadas de forma que puedan ser revertidas y en consecuencia se pueda volver a la situación *a-quo* o anterior al momento de su decreto, sin causar mayores trastornos o daños. Incluso, nace dentro de esta característica la fungibilidad o posibilidad que en la medida que cambien las circunstancias que justificaban el decreto, en esa misma medida el decreto debe mutar para lograr la identidad deseada con la necesidad planteada.
- *Identidad*: Como las medidas cautelares se dictan en el marco de un proceso o procedimiento principal, las acciones, medidas u órdenes que se dicten deben necesariamente tener un altísimo grado de identidad con los derechos debatidos o que se ponderan en el marco procedimental. No se justificaría una medida que no guarde relación con los asuntos debatidos o ponderados.

- *Efectividad*: De nada serviría que se dicte una medida cautelar en el desarrollo de un proceso o procedimiento si la medida que se ha dictado no es lo suficientemente efectiva para salvaguardar plenamente los derechos e intereses que se buscan proteger o tutelar de forma anticipada.

- *Judicialidad*. Dada su especialidad, la doctrina clásica reservaba los poderes cautelares sólo para los órganos jurisdiccionales, con lo cual los órganos y entes en función administrativa quedaban desprovistos de esta facultad y por lo tanto al judicialidad era entendida que estas medidas sólo podrían ser dictadas en el marco de un proceso judicial principal. Sin embargo, dado el desarrollo de los poderes y facultades de la Administración y su íntima relación con la preservación del interés general, con la vida cotidiana de los ciudadanos y su intervención en la economía, estas facultades fueron migrando en las legislaciones generales y sectoriales, y en consecuencia la Administración, en el desarrollo y sustanciación de procedimientos, estaba facultada para dictar estas órdenes en salvaguarda de los derechos e interés que pueden verse afectados en el trámite o sustanciación de ese procedimiento, con lo cual se le agrega una nueva dimensión a esta característica, según la cual estos actos administrativos cautelares pudieran ser controlados por la jurisdicción.

6.1.3. Su raigambre constitucional.

Dado que las medidas cautelares están íntimamente ligadas a alcanzar una oportuna y adecuada respuesta, la obtención de justicia, al derecho a la defensa, al proceso y a los procedimientos, las mismas tienen un innegable raigambre constitucional y así ha sido reconocido históricamente no solo por las Constituciones, sino por los pactos internacionales suscritos por la República.

Según el artículo 8.1° de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José), aplicable de forma directa y preferente de conformidad con el artículo 23 de nuestra Constitución positiviza como derecho humano, con meridiana

claridad, lo siguiente: "*toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acción penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter...*"

Esa clara conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva fue recogido en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cuya consagración trae como consecuencia que todo ciudadano tenga derecho a la tutela cautelar. En ese sentido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha manifestado lo siguiente:

> "Ya esta Sala ha establecido en innúmeras decisiones, que la justicia cautelar es un contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva y, como tal, constituye un deber ineludible del Estado procurarla (véanse, entre otras, sentencias n^{os} 1832/2004, caso: *Bernardo Weininger*; 269/2005, caso: *Defensoría del Pueblo*; 4335/2005, caso: *Wilmer Peña Rosales* y 960/2006, caso: *ICAP II*.). Ello conduce al planteamiento de que tal obligación de protección anticipada, no sólo reposa en la Ley o en el Juez, según sea el caso, sino -con mayor razón- en los órganos del Poder Público a los que está dirigida, de quienes demanda su máximo respeto, en estricto apego a las funciones propias de cada *Poder*, en cada uno de los niveles político-territoriales[23].

Pero es que la tutela cautelar, está contenida en muchas otras normas constitucionales entre ellas: (i) artículo 2, en el cual se consagra a nuestro país como un Estado de Derecho y de Justicia; (ii) artículo 7 que establece que la Constitución es la norma suprema

[23] Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Nro. 2159 recaída en el caso:"COMPAÑÍA OCCIDENTAL DE HIDROCARBUROS INC." de fecha 28/11/22006, con ponencia del Magistrado Dr. Jesús Eduardo Cabrera Romero.

y todas las personas y poderes están sujetos a ella; (iii) las normas contenidas en los artículos 19, 22 y 23 establecen la primacía de los derechos humanos y el deber del Estado de garantizar el goce y ejercicio irrenunciable de los mismos; (iv) artículo 26, tutela judicial efectiva; (v) el artículo 27 que consagra el derecho al amparo constitucional a través de una tutela reforzada; (vi) artículo 49 en el cual se establece el derecho a la defensa y debido proceso en "*todas las actuaciones judiciales y administrativas*"; (vii) el artículo 51 en el cual se consagra el derecho a petición ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública y oportuna respuesta; (viii) artículo 141, según el cual la Administración está al servicio del ciudadano y basa su actuación en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública; (ix) artículo 253 y 259 la jurisdicción y en especial la contencioso administrativa, con amplias competencias de control de los actos de la Administración y de resarcimiento de las situaciones jurídicas infringidas; (x) artículo 257establece que el proceso es un instrumento fundamental para la realización de la justicia, a través de leyes procesales simplificadas, que establezcan procesos y procedimientos uniformes, eficaces, breves y desprovistos de formalidades no esenciales y (xi) los principios de eficacia y eficiencia de la Administración tributaria consagrados en el artículo 317 de la Constitución.

En consecuencia, las medidas cautelares no solamente tienen una justificación deontológica, sino que las mismas se encuentran consagradas como un derecho humano y positivizadas en normas de carácter constitucional como un derecho de los particulares y como un deber tanto de la Administración como de los órganos de justicia y en consecuencia su exigibilidad es posible, directa e ineludible.

6.2. Las medidas cautelares en el ámbito de los procedimientos y procesos tributarios.

Una vez que hemos verificado las características de las medidas cautelares en general, nos toca estudiar *¿para qué sirven las*

medidas cautelares en el ámbito de los procedimientos y de los procesos de contenido tributario?

En ese sentido consideramos que las medidas cautelares cumplen una doble función de acuerdo a la tensión de intereses existente en la relación jurídico-tributaria.

En efecto, tal como se ha venido estudiando en capítulos precedentes, la relación jurídico-tributaria es una relación de derecho entre el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria y como consecuencia de ello, existen situaciones en que se establece la necesidad para cada uno de los sujetos de solicitar una tutela célera y anticipada para la protección de sus derechos y satisfacción de sus legítimas pretensiones.

Por un lado, se justifica dotar a la Administración tributaria o el sujeto activo, del derecho o la posibilidad obtener medidas cautelares a los fines de facilitar el cabal cumplimiento a su legítima obligación de recaudar, fiscalizar, determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de la forma más expedita cumpliendo los parámetros de eficacia y eficiencia, pero siempre conforme a derecho.

De igual forma el sujeto pasivo o particular, frente a las actuaciones de la Administración tributaria, se justifica que pueda tener acceso a solicitar medidas cautelares que le garanticen una protección reforzada y expedita de sus derechos e intereses.

Como se explicó, a pesar de la concepción tradicional de la judicialidad como característica de las medidas cautelares, dada la multiplicidad de actuaciones que se desenvuelven a través de procedimiento ante la Administración tributaria, la legislación contemporánea ha identificado la necesidad de que se tutelen anticipadamente los derechos e intereses en pugna o en ponderación en dichos procedimientos, de que existan medidas cautelares que pueden ser solicitadas y otorgadas en el ámbito de esos procedimientos administrativos y en el *íter* de un proceso judicial.

Vale la pena destacar que para la adopción de las medidas cautelares (a favor o en contra de la Administración o los

contribuyentes o particulares) el Código Orgánico Tributario en el numeral 6 del artículo 141, faculta al Resguardo Nacional Tributario para actuar como auxiliar de los órganos jurisdiccionales en práctica de las medidas cautelares.

Como ya hemos visto a lo largo de este manual, encontramos medidas cautelares tanto en el desarrollo de un procedimiento administrativo, como en el marco de un proceso judicial, en donde el legitimado activo o solicitante es la Administración tributaria, por un lado, o el contribuyente o particular, por otro.

6.2.1. Las medidas cautelares en sede administrativa.

Vista como fue la doble función de las medidas cautelares en el marco de procesos y procedimientos de contenido tributario y la posibilidad de que estas sean decretadas como tutela, las mismas deben ser divididas para su estudio, en medidas cautelares solicitadas por la Administración y medidas cautelares solicitadas por el administrado, cada una con fines de garantizar derechos subjetivos distintos.

La notable falta de regulación pormenorizada en el derecho positivo venezolano, en algunos casos hace necesario que la Administración adopte por reenvío algunas normas generales y particulares del derecho procesal.

Sin embargo, existe una marcada tendencia en el derecho administrativo, específicamente en las regulaciones sectoriales de otorgar potestades cautelares a entes dotados de potestad fiscalizadora o reguladora. Son muchos los ejemplos y en muchos casos son exorbitantes las facultades que *ex lege* se otorgan, tomando en cuenta que existe un control precario, dada la identidad de juez y parte en algunos procesos, entre muchos ejemplos tenemos: la Ley de Costos y Precios Justos; la Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios; Ley de Instituciones del Sector Bancario, Ley para Promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia, Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

En cada uno de estos instrumentos normativos, encontramos procedimientos administrativos especiales y la potestad expresa de decretar medidas cautelares amplísimas para garantizar las resultas y la eficacia en los procedimientos especiales.

Específicamente en materia Tributaria desde el primer Código Orgánico Tributario se estableció aunque tímidamente usada por la Administración tributaria, la posibilidad de ejercer medidas cautelares para asegurar la percepción de las obligaciones tributarias.

6.2.1.1. Solicitadas por los administrados o contribuyentes (sujetos pasivos).

6.2.1.1.1. Las medidas anticipativas.

A pesar que todas las medidas cautelares tienen necesariamente que tener identidad con las pretensiones y con el objeto de los procedimientos en los cuales están siendo solicitadas o decretadas, la doctrina ha querido distinguir las medidas anticipativas como aquellas en las cuales existe una prestación *de hacer* o *de dar*, de aquellas que son simplemente suspensivas y por lo tanto tienen implícita una obligación de *no hacer* como es el caso de la suspensión de efectos.

En el caso de las medidas anticipativas o también denominadas medidas cautelares positivas en el derecho público, podemos afirmar que el caso genésico o paradigmático en el derecho comparado y así lo destaca la doctrina, son las medidas incluidas expresamente en la trascendental reforma del contencioso administrativo francés contenida en el Decreto Nº 88-907 de fecha 2 de septiembre de 1988, en el cual se establecieron tres tipos de tutelas anticipadas, a saber: (i) el llamado *référé expertise*, (ii) el *référé provisión* y (iii) una cláusula cautelar abierta.

De las tres, como medida cautelar positiva o anticipativa, nos vamos a referir únicamente al *référé provisión* aunque la otras dos medidas introducidas en ese momento, poseen su importancia indiscutida.

Tal como quedó plasmada en el aludido decreto, el *référé provisión* es aquella medida cautelar dictada por el Tribunal Administrativo (haciendo alusión al contencioso francés), a favor de un acreedor que ha acudido con una demanda de cobro contra la Administración, siempre y cuando posea suficientes elementos que hagan presumir que su petición está fundada y siempre y cuando se subordine el otorgamiento de la cautelar a una caución.

¿Por qué es tan transcendente el establecimiento de una medida cautelar positiva o anticipativa en el contencioso administrativo?, pues porque tradicionalmente frente una Administración llena de prerrogativas, la única cautelar posible era la medida cautelar en el marco de un proceso contencioso administrativo (judicial) de suspensión de efectos del acto impugnado.

De este modo, tal como nos enseña el profesor EDUARDO GARCÍA ENTERRÍA *"la suspensión no es una medida cautelar eficaz frente a denegaciones, frente a inactividades, frente a decisiones que a veces son adoptadas, por qué no decirlo, como un abuso, cínico incluso, de la potestad de la decisión previa y que echa resueltamente sobre los administrados la obligación de emprender largos recursos al final de los cuales, problemáticamente, podrá encontrar una reparación"*[24]

El estudio de las medidas cautelares positivas en el marco de una diversidad de procedimientos administrativos o incluso dentro del propio contencioso tributario, no es un mero ejercicio teórico.

En tal sentido, dentro de las muchas posibilidades que existen, con base en todo lo anterior, un contribuyente o particular, estaría en la plena facultad de exigir, por ejemplo dentro de un procedimiento de inscripción o de obtención de Licencia de Actividades Económicas, se puede solicitar el otorgamiento de una licencia provisional mientras dure el procedimiento de obtención de la licencia definitiva.

[24] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: "Hacia una nueva justicia administrativa", Editorial Civitas, Madrid, 1992.

Otro ejemplo muy claro, pudiera darse en un procedimiento de recuperación o reintegro de pago de lo indebido, en el cual contribuyente o administrado se encuentra como acreedor frente a la Administración tributaria y como medida cautelar, solicitaría que la Administración le reintegre u otorgue total o parcialmente las cantidades de dinero exigidas, siempre y cuando el administrado caucione dicha solicitud.

Lo importante de todo esto es que, contrariamente a la concepción clásica y bajo los parámetros constitucionales antes analizados, en nuestro país es jurídicamente posible que un contribuyente solicite, y la Administración o un Tribunal Contencioso Tributario acuerde, una medida cautelar positiva y en consecuencia se anticipen total o parcialmente las pretensiones que se sustancian ante cualquiera de dichas autoridades, todo ello para tutelar reforzadamente los derechos y la esfera jurídico subjetiva de los contribuyentes y particulares.

6.2.1.1.2. La suspensión de efectos.

Como se ha referido antes y tal como ha sido explicada al detalle en el capítulo referente al Recurso Jerárquico, tradicionalmente Venezuela ha adoptado el novedoso y moderno sistema de suspensión automática, *opelegis*, es decir de pleno derecho, tal como ocurre en el derecho alemán, con la mera interposición del Recurso Jerárquico.

Como consecuencia de la suspensión de efectos, el acto recurrido en vía jerárquica, no puede ser ejecutado por la Administración tributaria. Vale la pena destacar que la suspensión de la ejecución del acto, no se limita sólo a la imposibilidad procedimental de que la Administración inicie actos de cobro administrativo o judicial a través del juicio ejecutivo, sino que también se ve impedida de negarse a emitir solvencias y en consecuencia, mientras no decida el fondo de la causa, el monto de impuestos y/o accesorios determinados o ratificados en el acto recurrido no puede tener efecto alguno en la esfera jurídica-subjetiva del contribuyente.

Sin embargo, como se explica en el capítulo correspondiente al Recurso Jerárquico, el Código Orgánico Tributario de 2001, indicó expresamente que dicha suspensión no tendrá efecto respecto de la sanciones previstas en este Código o en leyes tributarias, relativas a la clausura de establecimientos, comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, y suspensión de expendios de especies fiscales y gravadas, con lo cual el contribuyente o particular afectado por alguna de estas acciones que son inocuas frente a la interposición del Recurso Jerárquico, está en su derecho de solicitar otras medidas cautelares positivas.

Por último, no olvidemos que la Administración como veremos más adelante tiene, a pesar de la suspensión de efectos, la facultad de ejercer y solicitar al Tribunal Contencioso Tributario competente que se decreten medidas cautelares para asegurar el cobro de las obligaciones tributarias determinadas, siempre y cuando se cumplan con los elementos de procedencia allí establecidos y así lo indica expresamente el artículo 247 del Código Orgánico Tributario.

6.2.1.2. Solicitadas por la Administración tributaria (sujetos activos).

6.2.1.2.1. Las potestades administrativas de fiscalización no son medidas cautelares propiamente dichas.

Un elemento importante que vale la pena destacar, es que las facultades otorgadas por el legislador a la Administración tributaria, salvo expresa determinación no pueden considerarse como cautelares a favor de la Administración.

En ese sentido, fijémonos en la norma contenida en el artículo 121 del Código Orgánico Tributario, que consagra las facultades y atribuciones de la Administración tributaria, estudiado con precisión en el capítulo correspondiente de esta obra, cuando de la enumeración de las amplias potestades otorgadas en su numeral 4 pareciera diferenciar las medidas cautelares en sede judicial de las amplias facultades otorgadas:

*"**Artículo 121:** 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:*
(...)
4. *Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva de acuerdo a lo previsto en este Código.*
5. *Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones establecidas en este Código".*

De forma idéntica pasa en la norma contenida en el artículo 127 que contempla las facultades y atribuciones de la Administración tributaria en la fiscalización y determinación, las cuales también han sido estudiadas en el capítulo correspondiente, cuando en el numeral 15 se expresa:

*"**Artículo 127:** La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente: (...)*
15. Solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código".

También las normas contenidas en los artículos 130 y 190, que continúa enunciando las facultades y atribuciones de la Administración tributaria en el procedimiento de determinación y hacen una clara diferenciación entre dichas facultades y las medidas cautelares propiamente dichas.

*"**Artículo 130:** Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario".*

*"**Artículo 190:** En el curso del procedimiento, la Administración Tributaria tomará las medidas administrativas necesarias conforme lo establecido en este Código, para evitar que desaparezcan los documentos y elementos que constituyen prueba del ilícito. En ningún caso estas medidas impedirán el desenvolvimiento de las actividades del contribuyente.*
Asimismo, la Administración Tributaria podrá solicitar las medidas cautelares a las que se refiere el artículo 296 de este Código".

6.2.2. Las medidas cautelares en sede judicial.

Una forma de entender y de estudiar las medidas cautelares en sede judicial, es hacer la distinción entre medidas cautelares nominadas y medidas cautelares innominadas.

Las medidas cautelares nominadas son aquellas que se encuentran expresamente previstas en las normas de contenido procesal. En materia tributaria, el Código Orgánico Tributario contempla varias medidas cautelares nominadas, entre las cuales tenemos: la medida cautelar de suspensión de efectos del acto recurrido prevista en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario y las medidas cautelares de aseguramiento por riesgo en la percepción de obligaciones tributarias como son: el embargo y el secuestro de bienes muebles, la prohibición de enajenar y gravar, de conformidad con lo establecido en el artículo 296 del mismo código.

Las medidas cautelares innominadas, son todas aquellas decisiones, órdenes o acciones que el juez que conoce de una causa principal puede decretar, a pesar de no estar contenidas expresamente en una norma, basados en los derechos constitucionales antes analizados y en las potestades inquisitivas del Juez Contencioso Tributario y en cláusulas abiertas en normas procedimentales.

Basados también en el método adoptado en este capítulo, veremos que existen medidas cautelares donde el solicitante es el

sujeto activo de la relación jurídico tributaria y tutelas anticipadas nominadas e innominadas en las cuales en legitimado activo es el contribuyente o particular.

6.2.2.1. Medidas cautelares solicitadas por la Administración tributaria

6.2.2.1.1. Las medidas cautelares por riesgo en la percepción de obligaciones tributarias:

Tal como se indicara anteriormente, nuestra legislación justifica dotar a la Administración tributaria o el sujeto activo de la obligación tributaria, de las herramientas procesales necesarias a los fines de facilitar el cabal cumplimiento a su obligación de recaudar, fiscalizar, determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de la forma más expedita atendiendo los parámetros de eficacia y eficiencia exigidos en la Constitución, pero siempre conforme a derecho.

En consecuencia, el legislador del Código Orgánico Tributario estableció un capítulo completo referido a las medidas cautelares que puede solicitar la Administración tributaria, en el momento que exista riesgo en la percepción de obligaciones tributarias, a los fines de asegurar su cobro.

Así pues, de conformidad con lo establecido en el artículo 296 la Administración tributaria, podrá solicitar ante el Tribunal Contencioso Tributario competente, que se decrete sobre los bienes del contribuyente o particular sobre el cual se estime probadamente que existe riesgo de incumplimiento, a saber: (i) embargo preventivo de bienes muebles; (ii) secuestro o retención de bienes muebles; (iii) prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles, y (iv) cualquier otra medida, conforme a las previsiones contenidas en el Parágrafo Primero de artículo 588 del Código de Procedimiento Civil.

Los requisitos de procedencia de esta medida cautelar son básicamente:

(i) La existencia de riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente.

(ii) Prueba documental de la cual se evidencia la existencia del crédito "o la presunción del mismo".

La primera de las críticas que debe hacerse, es que dentro de los requisitos de procedencia no se incorpora de forma expresa el principal de los requisitos de cualquier medida cautelar, como es la apariencia de buen derecho o *fummusbonis iuris*. Si bien no está contenido expresamente, consideramos que éste es un requisito intrínseco que el Juez Contencioso Tributario debe evaluar, pues la presunción de legitimidad de los actos administrativos no es título suficiente para irrumpir de forma tan directa en la esfera jurídico subjetiva del contribuyente o particular, con la declaratoria de una medida cautelar decretada inaudita parte.

En consecuencia, a los fines de evitar que a través de un acto visiblemente viciado de nulidad, se causen efectos perniciosos en el patrimonio o esfera jurídico subjetiva del contribuyente o particular, el juez está en la obligación, a través de sus facultades inquisitivas de hacer un juicio de verosimilitud y de considerarlo adecuado y verificados los otros dos requisitos deberá decretar las medidas necesarias o solicitadas.

De no hacer este juicio o de considerar que la apariencia de buen derecho o *fummusbonis iuris*, no es un requisito de procedencia, podría darse el caso de que se decreten medidas cautelares sobre la base de un acto dictado por una autoridad manifiestamente incompetente, extralimitando exageradamente sus funciones, o dictar medidas cautelares sobre la base de un acto caduco o que engloba ejercicios fiscales notoriamente prescritos.

El trámite previsto en los artículos 296 y siguientes, como se dijo se hace mediante escrito fundamentado en el cual se consigne anexo, la prueba documental de la existencia del crédito, ante el Tribunal competente para conocer del Recurso Contencioso

Tributario y éste verificados los extremos antes comentados deberá decretar las medidas dentro de los dos (2) días de despacho siguientes, sin conocimiento del deudor.

A pesar que las medidas son dictadas *inauditaalterampartem*, el contribuyente o particular contra quien obran las medidas podrá defenderse: (i) haciendo oposición conforme a lo previsto en el artículo 602 del Código de Procedimiento Civil; (ii) solicitando en cualquier estado y grado del proceso que han desaparecido las causas que dieron origen a la medida, es decir que no existe riesgo en la percepción de las obligaciones o que estas obligaciones, se han extinguido; (iii) el afectado podrá solicita la sustitución de las medidas por garantías que a juicio del Tribunal sean suficientes, y siempre que cumplan las formalidades previstas en el artículo 72 de este Código y (iv) toda decisión que se dicte por el tribunal es apelable ante la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, conforme a las reglas comunes del *recurso de apelación*.

Puede ocurrir que la medida cautelar sea solicitada en el marco del procedimiento de sumario administrativo, tomando como documento que evidencia la existencia del crédito, el Acta de Reparo levantada en un proceso de determinación oficiosa, acta que vale decir, no puede considerarse un acto definitivo, la jurisprudencia[25] lo ha venido aceptando como documental que hace presumir la existencia del crédito. En ese sentido, por el transcurso de los procedimientos pudiera llegar el conocimiento de la causa (reparo fiscal) a través de una Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo o Resolución que resuelve el Recurso Jerárquico que ratifiquen total o parcialmente los reparos contenidos en el acta fiscal, estaríamos en presencia de dos causas íntimamente relacionadas entre sí (la medida cautelar y el Recurso Contencioso Tributario) que pudieran estar en dos Tribunales o al menos en diferentes expedientes.

[25] Ver Sentencia N° 00294 del 15 de febrero de 2007, Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso:"Corporación Rojas Motors, C.A."

Para resolver este caso, el código en su artículo 301 estableció un supuesto de acumulación de causas, pero sólo sería procedente *"a solicitud de la representación fiscal"*. Esta situación, nos parece que rompe con el principio de igualdad de las partes pues, el contribuyente o afectado no tendría, en principio, la legitimación activa para solicitar la acumulación. Sin embargo, en una interpretación ajustada a los principios constitucionales del debido proceso (49), tutela judicial efectiva (26) y del proceso como instrumento fundamental para la realización de la justicia (257), el juez no tendría elementos para negar una solicitud de parte de un contribuyente afectado de acumulación, lo cual por cierto es considerablemente más ventajoso para obtener una decisión de todos los expedientes de una misma causa y evitar decisiones contradictorias o descoordinadas.

Vale la pena destacar, que de conformidad con el artículo 247 del Código, en teoría pudieran subsistir una medida de suspensión de efectos por la interposición del recurso jerárquico y la solicitud de medidas cautelares por riesgo en la percepción de obligaciones tributarias.

Finalmente tenemos que destacar que de conformidad con el artículo 106 del Código Orgánico Tributario la utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas cautelares podrá ser sancionado con multa de doscientas a quinientas unidades tributarias (200 a 500 U.T.).

6.2.2.2. Medidas cautelares solicitadas por los contribuyentes o particulares

6.2.2.2.1. La suspensión de efectos.

El artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, consagra una medida cautelar nominada, la cual está constituida por la suspensión de los efectos del acto impugnado con el Recurso Contencioso Tributario, cuando así lo solicite el recurrente y siempre que (i) la ejecución del acto recurrido pueda causar

graves perjuicios al interesado, o alternativamente (ii) cuando la impugnación se fundamente en la apariencia de buen derecho.

Recoge así tal disposición, los postulados contemplados por los artículos 585 y 588 del Código de Procedimiento Civil en relación a los requisitos aplicables a efectos de la concesión de las medidas cautelares tradicionales, como lo son (i) el *fumusbonis iuris* o la presunción de un buen derecho sobre la pretensión deducida en cuanto al fondo del asunto y (ii) el *periculum in mora* o el peligro de que la ejecución del fallo quede ilusoria.

Vale la pena destacar que en los anteriores códigos, Venezuela había adoptado el sistema alemán de suspensión automática de efectos de los actos impugnados, con la mera interposición del correspondiente recurso, con lo cual se vuelve al principio general de la no suspensión de efectos de los actos recurridos, que privilegia la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos de la Administración basados en la presunción de legalidad de los mismos.

La implementación y desarrollo de esta medida cautelar ha sido abordado en el capítulo correspondiente al Recurso Contencioso Tributario[26].

6.2.2.2.2. El amparo constitucional cautelar conjuntamente interpuesto con el Recurso Contencioso Tributario.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Constitución, se consagra el derecho constitucional a ser amparado por los

[26] Si se quiere un estudio más detallado del cambio de paradigma en la suspensión de efectos, remitimos a la lectura de BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto: "Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad", en "Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001", Livrosca, Caracas, 2002, pp. 701-702.

Tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, a través de un procedimiento expedito que logre restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella.

En ese sentido la aún vigente Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, contempla en su artículo 5°[27] la posibilidad de ejercer amparos autónomos contra actos administrativos, vías de hecho, abstenciones u omisiones y actuaciones materiales por parte de la Administración, que violen o amenacen con violar un derecho o una garantía constitucional a particulares.

Pero la referida norma contempla, adicionalmente, la posibilidad de intentar conjuntamente al Recurso Contencioso una medida cautelar de amparo constitucional para la tutela reforzada de los derechos constitucionales violados o que se amenacen violar en la actuación que se recurre ante el Contencioso. Esta medida de amparo cautelar, a pesar que continúa manteniendo su naturaleza jurídica de amparo constitucional, su tramitación sería no como un recurso autónomo, sino como una medida cautelar.

---

[27] "**Artículo 5°**: La acción de amparo procede contra todo acto administrativo: actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen violar un derecho o una garantía constitucionales, cuando no exista un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional. / Cuando la acción de amparo se ejerza contra actos administrativos de efectos particulares o contra abstenciones o negativas de la Administración, podrá formularse ante el Juez Contencioso-Administrativo competente, si lo hubiere en la localidad conjuntamente con el recurso contencioso administrativo de anulación de actos administrativos o contra las conductas omisivas, respectivamente, que se ejerza. En estos casos, el Juez, en forma breve, sumaria, efectiva y conforme a lo establecido en el artículo 22, si lo considera procedente para la protección constitucional, suspenderá los efectos del acto recurrido como garantía de dicho derecho constitucional violado, mientras dure el juicio. / ***Parágrafo Único***: Cuando se ejerza la acción de amparo contra actos administrativos conjuntamente con el recurso contencioso administrativo que se fundamente en la violación de un derecho constitucional, el ejercicio del recurso procederá en cualquier tiempo, aun después de transcurridos los lapsos de caducidad previstos en la Ley y no será necesario el agotamiento previo de la vía administrativa".

Tras un largo y debatido desarrollo jurisprudencial de esta medida, en fecha 20 de marzo de 2001, la Sala Político-Administrativa en ponencia conjunta, atendiendo a los principios y valores recogidos en la Constitución de 1999, fijó jurisprudencialmente los parámetros adjetivos de procedencia y tramitación del llamado amparo cautelar

En tal sentido la Sala en dicho fallo indicó que el amparo cautelar tiene un carácter accesorio e instrumental respecto de la pretensión principal debatida en juicio, y en consecuencia asimila en términos idénticos su tramitación a la de una medida cautelar, *"con la diferencia de que la primera alude exclusivamente a la violación de derechos y garantías de rango constitucional, circunstancia ésta que por su trascendencia, hace aún más apremiante el pronunciamiento sobre la procedencia de la medida solicitada"*.

Los requisitos de procedencia del amparo cautelar quedaron jurisprudencialmente estatuidos a través del mismo fallo, siendo aquellos distintos e independientes a los que han de verificarse para la procedencia de cualquier medida cautelar ordinaria. La sala indicó que con la sola verificación de la violación manifiesta de un derecho constitucional *(fumusbonis iuris)*, resulta inminente la ocurrencia de un peligro o daño *(periculum in mora)*, pues *"la circunstancia de que exista presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional, el cual por su naturaleza debe ser restituido en forma inmediata, conduce a la convicción de que debe preservarse ipso facto la actualidad de ese derecho, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación"*.

Dicha postura fue ratificada recientemente por nuestra Sala Constitucional, cuando hizo referencia directa a la sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dejando por sentado que *"al existir la presunción grave de violación de un derecho o garantía de rango constitucional, que per se debe restituirse inmediatamente, descuella la convicción de que debe restituirse a la menor brevedad tal derecho o garantía, ante el riesgo inminente de que la lesión se convierta en irreparable"* y en consecuencia, prosigue la Sala, "(...) las potestades cautelares del juez constitucional le permiten a cualquier juez de la República, conociendo

en sede constitucional, ***dictar una medida preventiva, nominada o innominada, siempre que así lo considere necesario a los efectos evitar la violación de un derecho constitucional***, realizando para ello una prudente ponderación de intereses y haciendo uso de esa potestad de forma restrictiva, ya que es cierto que no se está escuchando a la parte afectada"[28].

En este sentido, nuestra jurisprudencia ha sido clara al desarrollar los requisitos de procedencia del amparo constitucional cautelar, dejando por sentado que sólo es necesaria la efectiva violación de un derecho constitucional, a los fines de proceder a decretar dicha institución en un caso en concreto.

Por ello, recae sobre todo juez contencioso la labor de determinar si existe presunción de violación de derechos constitucionales, caso en que, de manera expedita y sin dilaciones injustificadas, ha de garantizar las resultas del juicio a través de la emisión de una sentencia cautelar que honre la efectividad de la tutela judicial efectiva y derecho a amparo, ambos consagrados en el artículo 26 y 27 de nuestra Constitución, respectivamente, pudiendo en ese sentido incluso, exceder la mera suspensión de efectos y en consecuencia dictar cualquier medida positiva que considere efectiva para el restablecimiento y protección de los derechos constitucionales.

6.2.2.2.3. Las cautelares dentro de los procesos de amparo constitucional y amparo tributario. Medidas cautelares provisionalísimas.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente y de conformidad con los comentados artículos 26 y 27 de la Constitución y 5° de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, puede darse el caso que el contribuyente haya optado por ejercer un amparo constitucional autónomo contra las actuaciones positivas o negativas de la Administración tributaria.

[28] Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia de fecha 13 de octubre de 2011, recaída en el *caso "ASINCRO, C.A."*

Puede darse el caso, que aún siendo el trámite de amparo constitucional e incluso el del amparo tributario (institución y procedimiento que fue explicado con más detalle en el capítulo correspondiente de esta obra) más célero y expedito que el trámite procesal del Recurso Contencioso Tributario, el contribuyente requiera una protección más urgente y conscientes de esto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado al respecto la necesidad y la obligación de los Tribunales en función constitucional de amparar, a través de lo que han denominado "medidas cautelares provisionalísimas" los derechos conculcados o que exista una amenaza cierta de violación, tal como a continuación se transcribe:

> *"A pesar de lo breve y célero de estos procesos, hay veces en que se hace necesario suspender el peligro que se cierne sobre la situación jurídica que se dice infringida o evitar que se pueda continuar violando antes que se dicte el fallo del proceso de amparo; y dentro de un Estado de Derecho y de Justicia ante esa necesidad, el juez del amparo puede decretar medidas precautelativas. Pero para la provisión de dichas medidas, y al menos en los amparos contra sentencias, al contrario de lo que exige el Código de Procedimiento Civil, al peticionario de la medida no se le pueden exigir los requisitos clásicos de las medidas innominadas: fumusboni iuris, con medios de prueba que lo verifiquen; ni la prueba de un periculum in mora (peligro de que quede ilusoria la ejecución del fallo), como sí se necesita cuando se solicita una medida en base al artículo 585 del Código de Procedimiento Civil, donde también han de cumplirse los extremos del artículo 588 eiusdem, si se pide una cautela innominada.* ***Dada la urgencia del amparo, y las exigencias del artículo 18 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, no puede exigírsele al accionante, que demuestre una presunción de buen derecho, bastando la ponderación por el juez del fallo impugnado; mientras que por otra parte, el periculum in mora, está consustanciado con la naturaleza de la petición de amparo, que***

en el fondo contiene la afirmación que una parte está lesionando a la otra, o que tiene el temor que lo haga y, que requiere que urgentemente se le restablezca o repare la situación"[29].

Con base en los criterios sentados por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia antes citada, la ponderación de los derechos e intereses en juego, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario han acogido este criterio[30] y en consecuencia en el marco de la sustanciación de un proceso de amparo constitucional autónomo, los Tribunales se encuentran en el deber de acordar las medidas cautelares necesarias para tutelar reforzadamente los derechos constitucionales de los particulares y contribuyentes.

6.2.2.2.4. Las Medidas Cautelares Innominadas.

Tal como se desprende de las normas aplicables en materia de protección de los derechos de los administrados frente a los órganos del poder público, que hemos venido comentando, encontramos que, frente al ejercicio de una acción que persiga el restablecimiento de una situación infringida, o bien evitar algún perjuicio que pueda producirse, no existe elemento temporal o de caducidad que condicione la exigencia de un pronunciamiento cautelar.

Así, de conformidad con lo establecido en el artículo 259 de nuestra Carta Magna: "*La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de*

[29] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictada en fecha 24 de marzo de 2000, en el caso "Corporación L' Hotels C.A.", bajo la ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero.

[30] Ver, entre otras, la decisión dictada por el Tribunal Octavo de lo Contencioso Tributario, caso "Inversiones Camirra, C.A.", de fecha 30 de octubre de 2003.

poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; ***y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa****".*

De esta forma lo recogió igualmente el legislador al sancionar la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa[31], donde concibe las facultades del juez contencioso administrativo y expresamente, respecto a los poderes cautelares indica:

> *"**Artículo 4.** El Juez o Jueza es el rector del proceso y debe impulsarlo de oficio o a petición de parte, hasta su conclusión.*
>
> *El Juez o Jueza Contencioso Administrativo está investido de las más amplias potestades cautelares. A tales efectos podrá dictar, aún de oficio, las medidas preventivas que resulten adecuadas a la situación fáctica concreta, imponiendo órdenes de hacer o no hacer a los particulares, así como a los órganos y entes de la Administración Pública, según el caso concreto, en protección y continuidad sobre la prestación de los servicios públicos y en su correcta actividad administrativa". (Resaltado nuestro).*

De esta forma, nuestra legislación permite y otorga a los contribuyentes y particulares el derecho de solicitar protección reforzada y anticipada ante los órganos judiciales de sus derechos e intereses frente a una actuación judicial recurrida y en el marco de un proceso contencioso administrativo o contencioso tributario.

A los fines de analizar los requisitos de procedencia, la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[32] ha sido pacífica al afirmar que las medidas cautelares innominadas serán dictadas cuando el juez que a su conocimiento competa la causa principal, verifique la existencia de tres requisitos, a saber: (i) presunción del derecho que se reclama

[31] Reimpresa en Gaceta Oficial Nro. 39.451 del 22/06/2010.

[32] Ver por ejemplo: Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 995 del 16 de junio de 2011.

(*fumusboni iuris*); (ii) que exista riesgo de que quede ilusoria la ejecución del fallo o que haya la necesidad de protección de derechos (*periculum in mora*), todo ello (iii) previa ponderación de los intereses públicos en conflicto.

Verificados estos tres requisitos el juez estará en el deber de dictar las decisiones, órdenes o acciones que considere necesarias para la efectiva protección de los intereses y derechos cuya tutela reforzada y anticipada se le ha solicitado, incluyendo medidas cautelares anticipativas (*référé provisión*) tal como se ha indicado en este capítulo, tal como se indicó en el fallo recaído en el caso "Sofaven" dictado por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario constituido con asociados en fecha 4 de diciembre de 2003.

7. El Amparo Tributario.

María Carolina De Abreu Pérez*

7.1. Definición, Objeto y Naturaleza Jurídica de la acción de Amparo Tributario.

a. Definición.

La acción de Amparo Tributario es un procedimiento contencioso, destinado a garantizar la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria dentro de una relación especial como es la que nace con ocasión del ejercicio de la potestad tributaria.

Es una acción de cumplimiento con la que cuentan los administrados afectados en sus derechos subjetivos como consecuencia de la demora excesiva de la Administración Tributaria en dar respuesta a sus solicitudes, quienes pueden acudir a los tribunales competentes con el fin de que le sean tutelados sus

* Abogada egresada de la Universidad Santa María, 1995. Especialización en Derecho Tributario Universidad Santa María, 1996. Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socia fundadora del Escritorio Jurídico Alianza Tributaria.

derechos de forma breve, sumaria y eficaz y cese la vulneración del derecho que tiene todo contribuyente de obtener oportuna y adecuada respuesta de la Administración Tributaria.

César Hernández ha definido la acción de amparo de la siguiente manera: "*Finalmente y citando a Fonrouge, podemos decir que el amparo "es un medio apto para corregir demoras de la administración, lesivas de los derechos individuales, pero teniendo presente que no es vía utilizable en todos los casos, sino en aquellos que la pasividad es manifiestamente injustificada, causa un perjuicio actual o puede producirlo inmediatamente al no disponer el particular de otra vía o medio legal -judicial o administrativo- para impedir un daño que puede ser irreparable*".[33]

Así mismo, en la obra "IN MEMORIAM: Ilse Van Der Velde Hedderich, se definió el amparo tributario como "*...un medio de acción judicial de excepción al que los contribuyentes se hacen acreedores ante la negligencia en el actuar de la Administración Tributaria, aunado al supuesto en que la ley no prevea algún otro medio de impugnación distinto al mismo amparo tributario para lograr la defensa de los derechos e intereses del agraviado*"[34].

Es pues, la acción de Amparo Tributario un recurso judicial previsto a favor de los particulares, con el objeto de contrarrestar la conducta omisiva de la Administración Tributaria de resolver en el lapso legalmente establecido, las peticiones o solicitudes que aquel le formule, con ocasión de la existencia de una relación jurídico-tributaria.

b. Objeto de la acción de Amparo Tributario.

El objeto de la acción de Amparo Tributario es brindar un medio procesal idóneo, sumario, expedito y eficaz, al particular afectado en sus derechos e intereses por un no actuar de la

[33] HERNANDEZ B. César J. "El Seniat y la Determinación Tributaria". Universidad Metropolitana. Ediciones Cendeco. Pág. 74

[34] IN MEMORIAN: ILSE van der VELDE HEDDERICH. Capítulo VIII: Generalidades acerca del Amparo Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001. Pág. 133.

Administración Tributaria, que obliga a esta a resolver las peticiones formuladas por los administrados en un proceso judicial especial.

Señala el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario[35], que "... el *amparo tributario ha sido previsto como un procedimiento contencioso para garantizar la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria dentro de una relación especial como es la que nace con ocasión del ejercicio de la Potestad Tributaria.*"

La acción de Amparo Tributario persigue como finalidad obtener pronunciamiento de la Administración Tributaria en los casos en que el perjuicio ocasionado por la mora o ausencia de pronunciamiento no sea reparable por los procedimientos contemplados en el Código Orgánico Tributario.

Es importante destacar que el objeto de la acción de Amparo Tributario no es obtener la anulación de un acto administrativo, ni impedir sus efectos jurídicos; sino el de compeler a la Administración Tributaria para que se pronuncie en el término perentorio que señale el juzgador sobre la mora o retardo en su decisión, garantizando de esta forma la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria.

c. Naturaleza Jurídica de la Acción de Amparo Tributario.

c.1) Fundamentos Constitucionales de la acción de Amparo Tributario.
c.2) Fundamentos legales de la acción de Amparo Tributario.

c.1) Fundamentos Constitucionales de la acción de Amparo Tributario.

La institución del amparo, la encontramos consagrada en nuestra Carta Magna, en el artículo 27, que señala lo siguiente:

[35] Sentencia No. 1.357, emanada del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, de fecha 29 de enero de 2009, caso: Corporación Javimar, C.A.

"Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aun de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en esta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos.
El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad, y la autoridad judicial competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto..."

En la referida disposición constitucional se consagra el derecho por quien haya sido perjudicado en sus derechos constitucionales de acceder a los tribunales para ampararse por estos, mediante un procedimiento judicial breve, sumario y eficaz.

Esta disposición constitucional debe necesariamente ser concatenada con el artículo 51 de nuestra Carta Fundamental, que nos permitimos citar a continuación:

"Toda persona tiene el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos, y a obtener oportuna y adecuada respuesta. Quienes violen este derecho serán sancionados conforme a la ley, pudiendo ser destituidos del cargo respectivo".

Se observa que el derecho de petición consagrado en la Constitución se traduce en la obligación que tienen los órganos del Poder Público de dar respuesta a las solicitudes que le hagan los particulares o administrados independientemente del contenido de la misma.

Así, la jurisprudencia patria ha sostenido en sentencia de la Sala Constitucional de nuestro Máximo Tribunal[36], que:

[36] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; No. 245, de fecha 14 de febrero de 2002, caso: Arnaldo Jereije y otros.

"...conforme a su consagración constitucional, el derecho a dirigir peticiones a los funcionarios y entes de la Administración Pública y a obtener respuesta oportuna, no implica un derecho irrestricto a dirigir a cualquier funcionario cualquier petición, sino a dirigirle al funcionario o ente que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, tenga atribuida una determinada función pública así como la competencia para conocer de una específica materia, peticiones o solicitudes o apertura de procedimientos relativos a las materias de su competencia, para que éste responda dentro de los lapsos o términos que, al efecto estén establecidos o, en su defecto, dentro de plazos razonables...".

Es pues, el fundamento constitucional de la acción de amparo por mora de la Administración el consagrado en el artículo 51 eiusdem, que consagra el deber para esta última de responder toda petición realizada por los administrados.

No obstante lo anterior, las disposiciones adjetivas por las cuales debe regirse la acción de Amparo Tributario, están contempladas en el Código Orgánico Tributario, como veremos de seguidas.

c.2) Fundamentos legales de la acción de Amparo Tributario.

La acción de Amparo Tributario está prevista en el Código Orgánico Tributario en el Título VI, Capítulo IV, referente a los Procedimientos Judiciales, en los artículos comprendidos entre el 302 y 304, ambos inclusive.

Al respecto de la naturaleza jurídica de la acción de Amparo Tributario, se han pronunciado los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, al señalar lo siguiente[37]:

> *"...Este Tribunal del análisis de las actas procesales contentivas de la acción de amparo tributaria prevista en el*

[37] Sentencia Interlocutoria No. 17/2009, emanada del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de fecha 27-02-2009, caso Seguros Qualitas, C.A.

artículo 215 y siguientes del Código Orgánico Tributario, observa que esta acción va dirigida a combatir las demoras excesivas de la Administración Tributaria en resolver las peticiones de los particulares.

Es importante especificar que el amparo tributario es un proceso judicial, previsto y regulado en el Código Orgánico Tributario, destinado a proteger al administrado ante el retardo excesivo de la Administración Tributaria, en resolver dentro del lapso legalmente establecido las solicitudes o peticiones hechas por los justiciables por ante dichas autoridades.

Esta acción tiene como finalidad que la Administración Tributaria de oportuna respuesta a los administrados, es decir, debe cumplir con su deber de dar oportuna respuesta a las peticiones o solicitudes hechas por los administrados, por ello el objeto de la pretensión de amparo tributario es la de obtener un pronunciamiento judicial, sobre el motivo de la demora excesiva, y para dar cumplimiento a esta premisa el Tribunal una vez presentada la acción procede a verificar los requisitos de procedencia de ésta, y en caso de que estén llenos acuerda solicitar a la Administración que informe sobre los motivos de las demoras excesivas".

Por referirse este procedimiento a tutelar la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria, la acción de Amparo Tributario contenida en el Código Orgánico Tributario, sólo procede contra una petición formulada por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y que no hubiese sido respondida dentro del lapso legal establecido, a pesar de que se haya urgido el trámite.

Al respecto, podemos citar la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[38], que señala lo siguiente:

"Así pues, considera esta Sala necesario partir de la premisa que cuando la disposición que consagra el amparo

[38] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, No. 654, de fecha 30 de junio de 2000, caso Sucesión Carlos Alberto Domínguez.

tributario se refiere a las demoras excesivas en que incurra la Administración Tributaria en resolver sobre peticiones de los interesados, no es cualquier petición o solicitud, pues se trata únicamente de aquéllas que puedan formular los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, y las cuales debe resolver o responder la Administración Tributaria, en el lapso que establezca el Código Orgánico Tributario o las leyes especiales que en materia financiera le impongan tal obligación."

7.2. Amparo Constitucional y principales diferencias con la acción de Amparo Tributario.

La acción de Amparo Constitucional es un mecanismo procesal idóneo para restablecer la transgresión de derechos y garantías fundamentales consagrados en la Constitución cuando no exista otra vía idónea o efectiva para tales fines. Su aplicación es de forma excepcional.

Así lo afirmó la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[39], al señalar lo siguiente: *"...De lo antes expuesto, se evidencia que una de las características principales y fundamentales de la acción de amparo constitucional, deriva de su extraordinariedad. En efecto, el amparo constitucional no sustituye ni elimina los medios ordinarios de impugnación de actos (judiciales o administrativos), y sólo en aquellos casos en que las vías ordinarias se revelan como inoperantes o no acordes con la tutela invocada es que, de manera realmente excepcional y explicando claramente tal inoperatividad de los medios ordinarios, el amparo sería admisible. Al contrario, si la vía ordinaria resulta eficiente para el restablecimiento de la situación jurídica infringida, la acción constitucional debe resultar igualmente inadmisible, ello en aras de proteger el carácter extraordinario implícito a (Sic) acción de amparo..."*

[39] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, No. 654, de fecha 30 de junio de 2000, caso Sucesión Carlos Alberto Domínguez.

Principales diferencias entre la acción de Amparo Constitucional y la acción de Amparo Tributario.

La acción de Amparo Constitucional y la acción de Amparo Tributario son instituciones jurídicas con diferentes fundamentos, objetos, procedimientos y naturaleza.

Al respecto, el doctor Gabriel Ruan Santos destacó[40] "*...que si bien es cierto que ambas acciones son medios genéricos para hacer valer el derecho de defensa, o mejor dicho, para asegurar el ejercicio del derecho de defensa frente a la arbitrariedad del Poder Público, ambas difieren en que la hipótesis del amparo tributario este es un medio de carácter legal frente a los retardos injustificados de la Administración Tributaria en satisfacer alguna gestión o en tomar determinada decisión solicitada por el contribuyente, mientras que en la hipótesis del amparo constitucional, es un medio judicial de rango constitucional, una verdadera garantía constitucional para defender los derechos y garantías que ese mismo texto confiere al contribuyente; o sea, las fuentes son distintas y el objeto también es distinto.*"

Antes de señalar las principales diferencias entre las referidas figuras jurídicas, consideramos necesario citar una importante sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[41], que señala lo siguiente:

> "*Vistos los textos normativos que consagran el amparo tributario y el amparo constitucional, y hechas las anteriores reflexiones, surgen para esta Sala claras diferencias entre ambas vías judiciales, por lo cual vale destacar las siguientes:*
> *1) En el amparo tributario, el sujeto activo ...es...cualquier persona afectada... sea éste en calidad de contribuyente, de responsable o de tercero con un interés legitimo de acreditar una obligación tributaria; ...mientras que en el amparo constitucional el sujeto activo es ... "toda persona" sin ningún tipo de distinción ... 2) El amparo tributario*

[40] Tomado de sentencia Ibidem
[41] Ibidem

se ejerce a través de una demanda en cuyo escrito el solicitante debe especificar las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora, ... por su parte el amparo constitucional se interpone mediante un escrito o en forma oral, teniendo la carga el accionante ... 3) El procedimiento del amparo tributario se circunscribe al requerimiento que hace el Tribunal a la Administración, en el cual le otorga un término breve y perentorio para que le firme por escrito sobre la causa de la demora... 4) El supuesto de procedencia en el amparo tributario es la constatación de una demora excesiva de la Administración Tributaria en resolver peticiones de los interesados, cuando ella cause un perjuicio no reparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales, siendo el del amparo constitucional la demostración de que existe la violación o amenaza de violación de derechos y garantías constitucionales. 5) La decisión del amparo tributario está delimitada por el Código Orgánico Tributario y específicamente debe contener una orden para que la Administración Tributaria cumpla en un término señalado con el trámite o diligencia solicitada, no siendo así en el amparo constitucional en cuya decisión el juez cuenta con plenos efectos restablecedores ... 6)... 7)... el amparo tributario es una acción de cumplimiento, pues su finalidad es que la Administración Tributaria cumpla con una obligación que la Ley le ha impuesto...mientras que el amparo constitucional es una acción restablecedora, en virtud de que su objetivo es proteger los derechos y garantías constitucionales..."

Con base en el criterio acogido por la Sala Constitucional, pasamos de seguida a mencionar las principales diferencias que existen entre la acción de Amparo Tributario y la acción de Amparo Constitucional:

- La acción de Amparo Tributario está consagrada en el artículo 302 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente, en concordancia con el artículo 51 de la Constitución Nacional de

la República Bolivariana de Venezuela, en tanto que la acción de Amparo Constitucional está contemplada en el artículo 1 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, en concordancia con el artículo 27 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

- La acción de Amparo Tributario es un medio judicial destinado a proteger al administrado del retardo por parte de la Administración Tributaria en resolver las peticiones que este formule en el lapso legalmente establecido, con fundamento a la existencia de una relación jurídico-tributaria en materia de tributos; en tanto que la acción de Amparo Constitucional es un mecanismo de protección de los derechos y garantías consagrados en la Constitución.

- El sujeto activo en la acción de Amparo Tributario es cualquier persona afectada de la relación jurídico-tributaria, y el sujeto pasivo solo puede ser la Administración Tributaria que es la obligada por ley a resolver en el lapso establecido las peticiones o solicitudes de los contribuyentes; mientras que en la acción de Amparo Constitucional el sujeto activo es toda persona sin distinción, y el sujeto pasivo la Administración Pública en general.

- La acción de Amparo Tributario se ejerce a través de una demanda donde consten las gestiones realizadas por el sujeto activo y el perjuicio o demora ocasionado; en tanto que la acción de Amparo Constitucional se interpone mediante un escrito o en forma oral, cumpliendo los requisitos señalados en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

- Son competentes para conocer en Primera Instancia de la acción de Amparo Tributario, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, de conformidad con lo establecido en los artículos 329 y 330 del Código Orgánico Tributario que establecen un fuero jurisdiccional especial, exclusivo y excluyente, para conocer y decidir sobre los procedimientos relativos a todos los tributos regidos por el Código Orgánico Tributario; en tanto que corresponde a los Tribunales de Primera Instancia por

la materia afín con la naturaleza del derecho o garantía constitucional transgredido, de la jurisdicción donde ocurra la violación, conocer de la acción de Amparo Constitucional, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

- Mediante la acción de Amparo Tributario el juzgador sólo debe fijar en su sentencia un término a la Administración no menor de tres (3) días de despacho ni mayor de cinco (5), contados desde la notificación, para que realice el trámite o diligencia sometido a su consideración; en tanto que mediante la acción de Amparo Constitucional el juzgador tiene la posibilidad de ordenar una conducta positiva al ente agraviante de la Administración Pública, o bien ordenarle que se abstenga de actuar de una determinada forma.

- La decisión que se dicte en Primera Instancia, en ambos casos tendrá apelación en el solo efecto devolutivo (un efecto); en la acción de Amparo Tributario por expreso mandato del artículo 304 del Código Orgánico Tributario y en la acción de Amparo Constitucional, por señalarlo así el artículo 35 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

- La apelación tanto en la acción de Amparo Tributario como en la Acción de Amparo Constitucional corresponde conocer en Alzada al Tribunal Supremo de Justicia. En el caso de la acción de Amparo Tributario conoce la Sala Político-Administrativa y en el caso del Amparo Constitucional, compete a la Sala Constitucional conocer de las apelaciones y consultas sobre las sentencias de los Juzgados o Tribunales Superiores cuando ellos conozcan la acción de amparo en primera instancia.

7.3. El Recurso de Abstención o Carencia y principales diferencias con la acción de Amparo Tributario.

El Recurso de Abstención o Carencia es un mecanismo judicial idóneo para tutelar el incumplimiento de la obligación de dar oportuna y adecuada respuesta a las solicitudes de los administrados, por parte de la Administración Pública. Este recurso

contencioso administrativo especial, está contemplado en la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa[42] que regula en sus artículos 65 al 75, ambos inclusive, la tramitación por el procedimiento breve de las demandas relacionadas con los reclamos por la omisión, demora o deficiente prestación de los servicios públicos, vías de hecho y abstención, cuando estos no tengan contenido patrimonial o indemnizatorio, que constituyen una violación flagrante del derecho de petición, consagrado en el artículo 51 de nuestra Carta Magna.

Señala Alberto Blanco-Uribe Quintero, que "*El amparo tributario es un amparo especial por mora de la Administración, dirigido a lograr el pronunciamiento, general y no específico, de los órganos administrativos tributarios; a fin de evitar la violación de derecho de petición y oportuna y adecuada respuesta consagrado en el artículo 51 de la Constitución. Por ende, la de otros derechos constitucionales del particular. No debe entonces confundirse el amparo tributario, especie de amparo por mora de la Administración, con la acción por abstención o carencia*[43].

Principales diferencias entre el Recurso de Abstención o Carencia y la acción de Amparo Tributario.

A continuación, señalamos las principales diferencias entre estas dos figuras jurídicas:

1.- La acción de Amparo Tributario es un mecanismo dirigido a obtener el pronunciamiento general de los órganos administrativos tributarios en resarcimiento de la violación del derecho a la oportuna y adecuada respuesta consagrada en el artículo 51 de nuestra Carta Fundamental, mientras que el Recurso de Abstención o Carencia, persigue controlar la legalidad de la actividad

[42] Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, publicada en G.O. de la República Bolivariana de Venezuela, No. 39.447, de fecha 16 de junio de 2010, reimpresa por error material en G.O. No. 39.451, de fecha 22 de junio de 2010.

[43] Revista de Derecho Tributario No 103, Abril-Mayo-Junio 2004. Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2004.

o bien de la inactividad de la Administración Pública (distinta de la Administración Tributaria), en virtud de que la autoridad competente que conozca de dicho recurso debe determinar, previamente a su decisión, la existencia de la obligación por parte de la Administración de cumplir determinado acto, y si existiere tal negativa o abstención, a cumplir determinados actos.

Mediante sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, se señaló lo siguiente[44]:

> *" (Omissis...)*
> *...si bien es cierto que el Amparo Tributario no constituye una Acción de Amparo Constitucional y que la misma Sala Constitucional, mediante el fallo antes citado, considera que aunque pudiera interpretarse que el Amparo Tributario se asimila a un recurso de carencia o abstención, éste último tiene un procedimiento distinto y va dirigido a otros entes de la Administración Pública, es decir, el accionado puede ser cualquier otro ente público que no se considere Administración Tributaria y debe ser tramitado como un recurso ordinario, no es menos cierto que la lógica indica que para su procedencia, se debe solicitar previamente a la Administración Tributaria o a la Administración en cualquiera de sus expresiones".*

2.- La acción de Amparo Tributario es un procedimiento judicial que se intenta por ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario; en tanto que el Recurso de Abstención o Carencia, es un procedimiento que se intenta por ante la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en los casos de abstención o carencia por parte del Presidente de la República, Ministros, o máximas autoridades de los demás órganos de rango constitucional; y se intenta ante los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (Corte Primera y Segunda de lo Contencioso Administrativo y

[44] Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, No. 095, del 20 de diciembre de 2010, caso: Centro Comercial La Boyera.

Juzgados Superiores Regionales de lo Contencioso Administrativo), en caso de que la abstención o negativa provenga de las autoridades estadales o municipales, de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 65 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en concordancia con el numeral 3 del artículo 23, numeral 3 del artículo 24 y numeral 4 del artículo 25 eiusdem.

Al respecto, de la competencia para conocer del Recurso de Abstención o Carencia, podemos citar la sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo[45], que señala lo siguiente:

> *"..."Los órganos de la Jurisdicción Contencioso Administrativa serán competentes para conocer de: (...omissis...) 2. De la abstención o la negativa de las autoridades a producir un acto al cual estén obligados por la ley".*
> *Aunado a lo anterior, en cuanto a las competencias de los órganos que conforman la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a saber: i) la Sala Político-Administrativa, ii) los Juzgados Nacionales, iii) los Juzgados Superiores Estadales, y iv) los Juzgados de Municipios, para conocer de las abstenciones o negativas de las autoridades públicas antes mencionadas, se debe atender a lo previsto en los artículos 23, 24 y 25 de la comentada Ley....*
> *(Omissis)*
> *Se colige de las normas parcialmente transcritas, que esta Sala Político-Administrativa será competente para conocer de la abstención o negativa imputada a los ciudadanos Presidente o Presidenta de la República, Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva de la República, Ministros o Ministras, así como a las máximas autoridades de los demás órganos de rango constitucional.*
> *(Omissis)*
> *...a los fines de determinar la competencia en el presente caso, debe tomarse en cuenta el criterio fijado por esta Sala,*

[45] Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, No. 2011-1059, de fecha 05-10-2011, caso: Herman Put.

mediante Sentencia No.02271, del 24 de noviembre de 2004, caso: Tecno Servicios Yes' Card, C.A., publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 38.075, de fecha 29 de noviembre de 2004, el cual delimitó las competencias de las Cortes de lo Contencioso Administrativo, indicando que:

´... considera la Sala que las Cortes de lo Contencioso Administrativo son competentes para conocer:

(...omissis...)

8.- De las abstenciones o negativas de autoridades o funcionarios distintos a los establecidos en el numeral 26 del artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, o distintos a los de carácter estadal o municipal, a cumplir específicos y concretos actos a que estén obligados por las leyes (...)´.

3.- El procedimiento para intentar la acción de Amparo Tributario está contemplado en el artículo 302 y siguientes del Código Orgánico Tributario, en tanto, que el procedimiento a seguir para ejercer el Recurso de Abstención o Carencia, actualmente, es el contemplado en el artículo 65 y siguientes de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que consagra el procedimiento breve de las demandas relacionadas con los reclamos por la omisión, demora o deficiente prestación de los servicios públicos, vías de hecho y abstención, cuando no tengan contenido patrimonial o indemnizatorio.

Al respecto del procedimiento establecido para ejercer el Recurso de Abstención o Carencia, podemos citar una jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[46], que estableció lo siguiente:

"...Conforme se desprende de las normas antes citadas, las demandas relacionadas con reclamos por la omisión,

[46] Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, No. 1177, de fecha 24-11-2010, caso: Asociación Civil Centros Comunitarios de Aprendizaje (CECODAP) Fundación Luz Vida y otras.

demora o deficiente prestación de los servicios públicos, vías de hecho y abstención, cuando no tengan contenido patrimonial o indemnizatorio, se tramitarán por el procedimiento breve.
Persigue así el legislador arbitrar un procedimiento expedito que resulte cónsono con la naturaleza y finalidad de la pretensión deducida, en tanto la materia se relaciona con principios cardinales de derecho público y rango constitucional, tales como ... el derecho a dirigir peticiones a cualquier autoridad y obtener oportuna y adecuada respuesta...".

Es pues importante destacar que en los casos de demandas relacionadas con reclamos por la omisión, demora o deficiente prestación de los servicios públicos, vías de hecho y abstención, se tramitarán por el procedimiento breve cuando no tengan contenido patrimonial.

4.- El lapso para interponer la acción de Amparo Tributario es indefinido, pues no está contemplado en la normativa que lo consagra, de modo que el mismo puede interponerse siempre y cuando se esté en presencia del supuesto de hecho previsto en el artículo 302 y siguientes del Código Orgánico Tributario, considerando los lapsos de prescripción de la obligación tributaria; en tanto que el Recurso de Abstención o Carencia, debe intentarse dentro del lapso de Ciento Ochenta (180) días continuos contados a partir del momento en que la Administración incurrió en la abstención, de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 32 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

5.- La acción de Amparo Tributario culmina con la decisión del juzgador de fijar en su sentencia un término a la Administración no menor de tres (3) días de despacho ni mayor de cinco (5), contados desde la notificación, para que realice el trámite o diligencia sometido a su consideración, en tanto que el recurso de abstención o carencia culmina con un pronunciamiento sobre la obligatoriedad para la Administración de producir un determinado acto o realizar una determinada actuación.

7.4. Requisitos de procedencia de la acción de Amparo Tributario.

El ejercicio de la acción de Amparo Tributario se encuentra supeditado al cumplimiento de algunas formalidades para su procedencia. Al efecto, nos permitimos citar las siguientes disposiciones consagradas en el Código Orgánico Tributario:

> *"Artículo 302: Procederá la acción de amparo tributario cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados, y ellas causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en este Código o en leyes especiales".*
>
> *"Artículo 303: La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente.*
> *La demanda especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. Con la demanda se presentará copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite".*

De las normas transcritas se evidencian tres supuestos concurrentes que debe llenar toda acción de Amparo Tributario para su procedencia, a saber:

1.- La Administración Tributaria debe haber incurrido en una demora excesiva e injustificada en resolver peticiones de los interesados.

2.- La demora debe causar un perjuicio al administrado, no reparable por los medios establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales.

3.- El interesado debe haber urgido el trámite por escrito.

Estos requisitos formales necesarios para la admisibilidad y procedencia de la acción de Amparo Tributario deben ser examinados por el Juez Contencioso Tributario a los fines de verificar que los mismos se cumplen y que por esa vía judicial se puede

compeler a la Administración Tributaria a dar respuesta a lo solicitado por el contribuyente. Al respecto, se ha pronunciado el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político-Administrativa[47], al señalar lo siguiente:

> *"...De la lectura concatenada de las disposiciones supra transcritas, se puede apreciar claramente que como toda acción judicial, el ejercicio de la acción de amparo tributario se encuentra supeditado, de una parte, al cumplimiento de diversos requisitos formales dispuestos para su correcta interposición, y de la otra, a la observancia de puntuales presupuestos de procedencia que resultan imprescindibles para determinar si efectivamente le asisten al accionante méritos suficientes para compeler a la Administración Tributaria, por vía judicial, a dar respuesta a lo peticionado.*
> *Siendo esto así, conviene puntualizar que a efectos de considerar satisfechos los mencionados requisitos externos, debe el Tribunal de la causa verificar: i) que la acción incoada por cualquier persona que se considere afectada por la demora de la Administración Tributaria, vale decir, que deberá ser ejercida por quien tenga interés personal y directo en obtener respuesta a lo solicitado; ii) que exista descripción detallada y precisa de las gestiones realizadas y del perjuicio que ocasiona la demora; y iii) que se anexen copias de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite, y demás documentos inherentes a la naturaleza de la acción.*
> *Adicionalmente, destacan dos requisitos de necesaria concurrencia para determinar el mérito de la acción, a saber: i) que la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones a los interesados; y ii) que esas demoras le causen perjuicios irreparables por los medios dispuestos en el mencionado Código Orgánico Tributario y en las leyes especiales que rigen la materia...".*
> (Subrayado de quien suscribe).

[47] Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, No. 01257, de fecha 08 de diciembre de 2010, caso Corporación Javimar, C.A.

Resulta fundamental en el desarrollo del presente tema, entrar a desarrollar en detalle cada uno de los requisitos de procedencia de la acción de Amparo Tributario, lo cual hacemos de la siguiente manera:

7.4.1. La demora excesiva.

La acción de Amparo Tributario procede ante una demora de la Administración Tributaria en resolver la petición del administrado o contribuyente, pero calificada por el legislador de excesiva de conformidad con lo establecido en el artículo 302 del Código Orgánico Tributario, por lo que supondría para el sujeto activo, la carga de probar la tardanza o demora incurrida por la Administración Tributaria.

Al respecto, señala Luis Fraga Pittaluga[48], lo siguiente:

> *"Es un presupuesto indispensable de la pretensión de amparo tributario que haya una demora "excesiva" en la respuesta a una petición. No es entonces una acción que procede frente a cualquier demora, por ejemplo, no procede cuando la falta de respuesta se produce en el caso de un recurso administrativo; debe tratarse, como lo ha dicho la jurisprudencia, de una petición.*
> *De otra parte, como la ley no define lo que es una demora excesiva, ello queda al arbitrio del juez. En todo caso, cualquier demora que supere los plazos que la Ley fija a la Administración Tributaria para responder y que esté fuera de lo razonablemente aceptable, puede considerarse como excesiva. No obstante es preciso saber que cuando la ley utiliza estos adverbios modales como "excesivo", se abre un campo enorme a la apreciación subjetiva del juez, por lo que la última palabra sobre el particular siempre la tendrá este último".*

[48] LUIS FRAGA PITTALUGA: "La Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria. Ediciones Funeda, Caracas, Venezuela, 1998, págs. 267 y 268.

Adicionalmente, podemos señalar que si bien el Código Orgánico Tributario no establece lo que debe entenderse por demora excesiva, y que queda a criterio del Juez su verificación, existe una referencia en el artículo 153 del Código Orgánico Tributario, mediante la cual se establece un plazo de treinta (30) días contados a partir de la fecha de solicitud de la petición del interesado, para que la Administración Tributaria se pronuncie sobre ella.

Al respecto, citamos la referida disposición legal:

> *"Artículo 153: La Administración Tributaria está obligada a dictar resolución a toda petición planteada por los interesados dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de su presentación, salvo disposición de este Código o de leyes y normas en materia tributaria. Vencido el plazo sin que se dicte resolución, los interesados podrán a su solo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria, en cuyo caso quedan facultados para interponer las acciones y recursos que correspondan..."*

Es pues, a modo de referencia que podemos considerar que el plazo a partir del cual se puede considerar que existe demora excesiva de la Administración Tributaria en resolver las peticiones de los interesados, es a partir del vencimiento de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de la petición efectuada.

Al respecto, es importante destacar el criterio acogido por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas[49]:

> *"...Como quiera que el derecho de petición y oportuna y adecuada respuesta es un derecho protegido por la Constitución en su artículo 51 y desarrollado en el artículo 153 del Código Orgánico Tributario, los artículos 302 y siguientes de dicho texto codificado, regulan una acción que puede interponer el interesado cuando la Administración*

[49] Sentencia No. 1.357 del 29-01-2009, emanada del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, caso: Corporación Javimar, C.A.

Tributaria ha dejado de responder a una petición que éste ha hecho, incurriendo en una demora excesiva que le causa un daño.
En este sentido tenemos, que el artículo 153 del Código Orgánico Tributario, establece:
(...)
De la norma transcrita, se infiere que el amparo tributario procede cuando una determinada administración tributaria incurre en, una demora excesiva en dar respuesta a las peticiones formuladas por los interesados, violentando el lapso legal previsto por la norma para dictar su pronunciamiento, el cual a criterio de quien decide es de treinta (30) días hábiles, salvo las disposiciones previstas en el Código Orgánico Tributario, en leyes o normas de carácter tributario".

Bajo las premisas anteriores, la acción de amparo tributario no procede contra cualquier demora o inacción de la Administración Tributaria, sino que esta ha de ser estrictamente vinculada y referida a una petición que le haya sido formulada por parte del administrado, y que la misma no haya sido respondida en el plazo establecido.

Al respecto, señala la Sentencia No. 01257, de fecha 7 de diciembre de 2010, caso Corporación Javimar, C.A., emanada de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, lo siguiente:

"(...)
...solo una vez que se encontrase vencido dicho plazo sin que la Administración hubiese emitido el pronunciamiento correspondiente, era que se podía decir que había incurrido en una demora en decidir, y era después de verificada tal demora que debía urgirse el trámite, al menos mas de una vez, lo cual debe ser comprobado, puesto que se trata no de una demora cualquiera, sino de una excesiva en obtener un pronunciamiento, entendida como aquella que sobrepasa los límites tolerables, racionales, ordinarios y normales de espera en el tiempo; así al haberse verificado

tal incumplimiento en la forma de urgir el trámite, deviene igualmente la declaratoria por parte de este Tribunal, de la Improcedencia de la acción de Amparo Tributario propuesta. Así se decide".

De lo anterior, se puede concluir que la acción de amparo tributario procede cuando la Administración Tributaria incurre en una demora excesiva en dar respuesta a las peticiones formuladas por los interesados, violentando el lapso legal previsto por la norma para dictar su pronunciamiento.

Así mismo, debe existir un perjuicio que haya causado la ausencia de decisión, ocasionando un daño irreparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario.

7.4.2. Que la demora cause perjuicios no reparables por otros medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario.

Señala el Código Orgánico Tributario como segundo requisito para la procedencia de la acción de Amparo Tributario, que la demora ocasionada por la Administración Tributaria debe causar un perjuicio para el administrado pero no reparable por otro medio procesal establecido en el referido texto legal.

Al respecto, es importante señalar que es precisamente la acción de Amparo Tributario el mecanismo idóneo y expedito con que cuenta el administrado para que le sea resarcido el daño ocasionado por el retardo de la Administración Tributaria, en dar respuesta oportuna a su petición.

Ninguno de los procedimientos administrativos y/o judiciales contemplados en el Código Orgánico Tributario, pueden conllevar a la respuesta inmediata a la que aspira el administrado cuando intenta la acción de Amparo Tributario, pues una vez que el Juez Superior de lo Contencioso Tributario admite la acción de Amparo Tributario compele a la Administración a que se pronuncie en un plazo que no exceda de cinco (5) días hábiles, sobre el trámite o diligencia sometido a su consideración.

Adicionalmente, los demás procedimientos contemplados en el Código Orgánico Tributario no serían procedentes en el presente caso, pues para ejercer el Recurso Contencioso Tributario se requiere de un acto administrativo recurrible, y en caso de ejercerse algún recurso administrativo ante el silencio administrativo, se podría presentar algún caso en el que el superior jerárquico no pueda enmendar la omisión incurrida por la autoridad inferior.

Así lo expresó Luis Fraga Pittaluga, en su obra "La Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria" al señalar que: "*Además de excesiva, la demora debe causar un perjuicio no reparable por los medios procesales previstos en el C.O.T. No entendemos a qué medios procesales se refiere el legislador porque aquí no puede utilizarse el recurso contencioso tributario porque no hay un acto que recurrir y justamente esa es la razón del amparo; tampoco son útiles los recursos administrativos por la misma razón, pues aunque éstos se pueden intentar haciendo uso del silencio administrativo, habrán casos en que el superior jerárquico no podrá subsanar la falta de respuesta de la autoridad inferior.*

En consecuencia, por cuanto aparte de los mecanismos señalados no hay en el COT ninguna otra herramienta que permita combatir la inercia de la Administración Tributaria, creemos que lo importante es demostrar frente al juez que la demora excesiva en la respuesta causa un daño de difícil reparación por un mecanismo distinto al amparo tributario...".

Por otro lado, no procedería la acción de Amparo Tributario en aquellos casos de silencio administrativo cuyos procedimientos estén expresamente contemplados en el Código Orgánico Tributario.

Adicionalmente, vale destacar el criterio asumido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia[50], que señaló al respecto lo siguiente:

[50] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, No. 654, de fecha 30 de junio de 2000, caso Sucesión de Carlos Alberto Domínguez Gómez.

"... La acción de amparo procede contra todo acto administrativo: actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen violar un derecho o una garantía constitucionales, ***cuando no exista un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional".*** *(Resaltado de esta Sala).*
Lo anterior, conlleva a esta Sala a sostener que cuando la Administración ha incurrido en las llamadas ***demoras excesivas,*** *es decir, no haya resuelto una petición o solicitud dentro de los lapsos que el Código Orgánico Tributario o las leyes financieras le establecen, el administrado debe considerar que ha sido resuelta negativamente conforme lo dispone el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, pudiendo entonces "...intentar el recurso inmediato siguiente...", que en la materia tributaria, no es otro que el amparo tributario, mecanismo legal que ha sido previsto para lograr en vía jurisdiccional que la Administración Tributaria cumpla con las obligaciones específicas surgidas con ocasión a la relación jurídico-tributaria".*

7.4.3. Demostrar las gestiones realizadas y que se ha urgido el trámite.

Otro de los requisitos fundamentales para la procedencia de la acción de Amparo Tributario, es que se haya urgido el trámite ante la Administración Tributaria y que tal situación se demuestre mediante la consignación de las copias de los distintos escritos donde se evidencian las gestiones realizadas para obtener la respuesta oportuna de la referida Administración Tributaria. Los diversos escritos deben constar en el expediente administrativo del contribuyente, que a tales fines lleve la Administración Tributaria con ocasión a la petición realizada.

Al respecto, citamos una decisión del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario[51], quien se pronunció sobre el incumplimiento del presente requisito al señalar:

[51] Sentencia del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, de fecha 08 de Noviembre de 2002, caso Brasilero, C.A.

".. En consecuencia, se concluye que en el presente caso, la contribuyente BRASILERO, C.A., no presentó ante la Oficina correspondiente, ninguna petición, tampoco urgió trámite alguno, y por ende, la administración tributaria no incurrió en ninguna demora excesiva en la tramitación de la solicitud, por cuanto la misma jamás fue recepcionada por ante la División de Tramitaciones, por lo que mal pudo la administración tramitar una petición que no fue debidamente ejercida. Y así se decide...".

7.4.4. Consignar copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

Otro de los requisitos de procedencia de la acción de Amparo Tributario es la presentación por parte del accionante de las copias de los escritos mediante los cuales ha urgido el trámite, de conformidad con lo establecido en el artículo 303 del Código Orgánico Tributario.

Como ejemplo de ello, podemos citar lo asentado por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas[52]:

"... De lo anteriormente expuesto este Tribunal observa dentro de los presupuestos fácticos hipotéticos que para la procedencia de la acción de amparo tributario, tenemos en primer término que el accionante debe acompañar con el escrito de amparo copia de los escritos mediante los cuales ha urgido el trámite, objeto de la acción, conforme a lo previsto en el artículo 303 de (Sic) Código Orgánico Tributario, y del análisis de las actas procesales que cursan en autos este Tribunal observa que la representación de la contribuyente accionante no señaló en su escrito las gestiones realizadas por ante la Administración Tributaria ni consignó las copias que demostraran dichas gestiones,

[52] Sentencia Interlocutoria emanada Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, No. 17/2009, de fecha 27-02-2009, caso Seguros Qualitas, S.A.

incumpliendo de esta forma con la disposición legal prevista en el artículo 303 supra transcrita (Sic), en consecuencia este Tribunal declara inadmisible la presente acción de amparo tributario. Así se decide".

7.4.5. Requisitos adicionales.

Se requiere la verificación de otros presupuestos básicos del proceso adicionales a los requisitos anteriormente señalados, para que se declare procedente la acción de Amparo Tributario, como es el caso de la correspondencia que debe existir entre la materia debatida y la idoneidad del medio procesal escogido por quien acciona jurisdiccionalmente en procura de obtener la satisfacción de una determinada prestación.

Es así, como en sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[53], se asentó lo siguiente:

"...Pese a lo anterior, debe tenerse en cuenta que la referencia que hace el citado artículo 302 del vigente Código Orgánico respecto a los tres requisitos exigibles para que puede considerarse válidamente interpuesta la acción de amparo tributario, es eminentemente enunciativa, por cuanto la admisibilidad de todo medio recursivo requiere siempre la observancia de otros supuestos básicos del proceso, como es el caso de la correspondencia que debe existir necesariamente entre la materia debatida y la idoneidad del medio procesal escogido por quien acciona jurisdiccionalmente en procura de obtener la satisfacción de una determinada prestación.

Por su parte, la materia controvertida es requisito condicionante en la determinación del órgano competente para conocer del caso, en tanto la competencia entendida como presupuesto procesal constituye medida de los poderes jurisdiccionales atribuidos por ley a todos los tribunales de la

[53] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, No. 01257, de fecha 08 de diciembre de 2010, caso Corporación Javimar, C.A.

República. El término "materia" alude a "la naturaleza de la cuestión que se discute", conforme lo establece textualmente el artículo 28 del Código de Procedimiento Civil, y la incompetencia por causa de la especialidad se declarará aun de oficio y en cualquier estado e instancia del proceso, de acuerdo a lo pautado en el artículo 60 eiusdem".

7.5. Interposición.

De conformidad con lo establecido en el artículo 303 del Código Orgánico Tributario, la acción de Amparo Tributario debe intentarse por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente, es decir, por ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario que corresponda por la jurisdicción del administrado.

Así, señala el referido artículo lo siguiente:

"La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente.
La demanda especificará las gestiones realizadas las gestiones realizadas el perjuicio que ocasiona la demora. Con la demanda se presentará copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite".

La reciente sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 7 de diciembre de 2010, caso Corporación Javimar, C.A., señala lo siguiente:

"...(...)
Con ello se quiere significar que, en el amparo tributario, el sujeto activo de acuerdo al artículo 303 ejusdem, es "... cualquier persona afectada...", entendiendo que debe estar afectada por la demora en la resolución de la petición que ha formulado; solicitud que debe estar circunscrita al vínculo jurídico que la une con la Administración Tributaria sea éste en calidad de contribuyente, de responsable o de tercero con un interés legítimo de acreditar una obligación

tributaria; y el sujeto pasivo únicamente puede ser la Administración Tributaria que es la obligada por ley a resolver en el lapso establecido las peticiones o solicitudes de los contribuyentes o responsables".

7.6. Juez competente para conocer de la acción de Amparo Tributario.

La acción de Amparo Tributario podrá intentarse por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente.

Así lo señala el artículo 303 del Código Orgánico Tributario, que citamos textualmente:

"La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente.

La demanda especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. Con la demanda se presentará copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite".

Por su parte, es importante destacar que los artículos 329 y 330 del referido Código Orgánico Tributario, señalan cual es el Tribunal competente en los procedimientos jurisdiccionales. En este sentido citamos lo siguiente:

"Artículo 329: Son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos judiciales establecidos en este Título, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales los sustanciarán y decidirán con arreglo a las normas de este Código..." (Resaltado del autor).

"Artículo 330: La Jurisdicción y competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario se ejercerán en forma excluyente de cualquier fuero, por lo que no podrá atribuirse la competencia a otra jurisdicción ni a otros Tribunales de distinta naturaleza.

Los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario serán unipersonales, y cada uno de ellos tendrá competencia en los procedimientos relativos a todos los tributos regidos por este Código".

De los preceptos legales transcritos se infiere que, los procedimientos jurisdiccionales, especialmente el que nos ocupa como lo es la acción de Amparo Tributario, debe ser interpuesto por ante los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario; órganos competentes para conocer en primera instancia de los recursos o acciones fiscales ejercidos por los interesados, con el fin de restablecer un bien o interés jurídico lesionado por un acto emanado de la Administración Tributaria por la demora o retardo de la Administración Tributaria en resolver las peticiones de los contribuyentes o administrados.

Es importante destacar el criterio sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en decisión de fecha 30 de junio de 2000, el cual señalamos a continuación:

" (...)
De manera que para determinar la competencia en materia de amparo tributario debe necesariamente esta Sala atender a lo dispuesto en el artículo 220 del Código Orgánico Tributario (hoy artículo 329 del vigente Código Orgánico Tributario)...
(...)
En la disposición antes transcrita aparece claramente cuáles tribunales son competentes para conocer y decidir en primera instancia el amparo tributario, mas no así la Sala de la entonces Corte Suprema de Justicia competente para conocer en alzada de dicho amparo.
...Hoy en día, si atendemos al contenido expreso del artículo 336 de la Constitución promulgada en 1999 que prevé las atribuciones de la Sala Constitucional, específicamente a la interpretación que esta Sala ha efectuado del numeral 10 de dicha disposición, debemos concluir que a esta Sala no le ha sido atribuido el conocimiento de las apelaciones que se ejerzan con las decisiones dictadas por los Tribuna-

les Superiores Contencioso Tributario en los amparos tributarios ejercidos conforme a los artículos 215 y siguientes del Código Orgánico Tributario. En virtud de lo anterior y vista la competencia que corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa conforme al artículo 259 del vigente Texto Fundamental, estima esta Sala que la competencia para conocer en alzada de los amparos tributarios en virtud de la materia debatida, corresponde a la Sala Político-Administrativa, como la máxima instancia dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa, y así se decide.
(...)"
(Paréntesis de la Sala).

7.7. Requerimiento de informes a la Administración Tributaria por parte del Tribunal competente.

Señala el artículo 304 del Código Orgánico Tributario, lo siguiente:

> *"Si la acción apareciere razonablemente fundada, el tribunal requerirá informes sobre la causa de la demora y fijará un término para la respuesta no menor de tres (3) días de despacho ni mayor de cinco (5), contados a partir de la fecha de notificación. Vencido el lapso, el tribunal dictará la decisión que corresponda dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. En ella fijará un término a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre el trámite omitido. ...".*

Al respecto, podemos citar la sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[54] mediante la cual se ratifica que la finalidad de la acción de Amparo Tributario, es compeler a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre las causas de la demora, dentro del término breve y perentorio que aquella señale.

[54] Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, No. 02133, de fecha 20 de abril de 2005, caso: Productora de Alcoholes Hidratados, C.A. (PRALCA).

"...Ahora bien, como la acción de amparo tributario está dirigida a constreñir a la Administración Tributaria para que cumpla con el trámite o petición solicitada, y habiendo sido declarada la procedencia de la misma, esta Sala ordena a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT proceda a emitir el correspondiente finiquito de la fianza constituido por el Banco Mercantil, C.A. SACA., y su alcance, a favor de la entonces República de Venezuela, por órgano del Ministerio de Hacienda (Hoy Ministerio de Finanzas), Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), en cuyo caso se le concede un plazo no mayor de cinco (5) días hábiles, a partir de la notificación del presente fallo al referido órgano administrativo. Vencido dicho plazo sin que se de cumplimiento a lo ordenado en esta decisión, se considerara la presente sentencia como finiquito de la fianza constituida por el Banco Mercantil, C.A. S.A.C.A., a favor del Fisco Nacional. ***Así se decide.*** *(Destacado de la sentencia)".*

7.8. Apelación de la Sentencia.

El primer aparte del artículo 304 del Código Orgánico Tributario contempla la figura de la apelación como mecanismo que brinda seguridad jurídica a las partes en el proceso judicial.

En este sentido, señala la referida norma lo siguiente:

"... Omissis
De la decisión dictada se oirá apelación en el solo efecto devolutivo, dentro de los diez (10) días de despacho siguientes". (Subrayado nuestro).

La norma parcialmente transcrita supra es clara al establecer que la apelación de la acción de Amparo Tributario se oirá en el solo efecto devolutivo, y que conforme a lo establecido en el artículo 295 del Código de Procedimiento Civil Venezolano, una vez admitida la apelación por parte del Tribunal de alzada, en este caso, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se debe remitir con oficio a esta, *"copia de las actas con-*

ducentes que indiquen las partes, y de aquellas que indique el Tribunal, a menos que la cuestión apelada se esté tramitando en cuaderno separado, en cuyos casos se remitirá el cuaderno original".

7.9. Condenatoria en Costas.

El procedimiento judicial contemplado en el Código Orgánico Tributario por el cual se rige el Amparo Tributario, no contempla expresamente la condenatoria en costas procesales a la parte perdidosa.

El Capítulo VII (referente a las "Disposiciones Generales") del Título V, ("De la revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos"), consagra en el artículo 327 el régimen de la condenación en costas.

Al respecto, citamos la referida disposición legal:

> *"**Condenación en costas. Límite. Artículo 327.** Declarado totalmente sin lugar el recurso contencioso, o en los casos en que la Administración Tributaria intente el juicio ejecutivo, el tribunal procederá en la respectiva sentencia a condenar en costas al contribuyente o responsable, en un monto que no excederá del diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso o de la acción que dé lugar al juicio ejecutivo, según corresponda. Cuando el asunto no tenga una cuantía determinada, el tribunal fijará prudencialmente las costas.*
> *Cuando a su vez la Administración Tributaria resultare totalmente vencida por sentencia definitivamente firme, será condenada en costas en los términos previstos en este artículo. Asimismo, dichas sentencias indicarán la reparación por los daños que sufran los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Tributaria..."*

La norma consagrada en el Código Orgánico Tributario es muy clara al establecer los supuestos sobre los cuales procede la condenatoria en costas, esto es, en los casos de Recursos Con-

tenciosos o Juicios Ejecutivos intentados por la Administración Tributaria.

A pesar de que la acción de Amparo Tributario no está contemplada expresamente en la norma de la condenatoria en costas prevista en el Código Orgánico Tributario, por mandato expreso de la disposición establecida en el artículo 332 eiusdem, podría el Juez Contencioso Tributario, aplicar supletoriamente las normas consagradas en el Código de Procedimiento Civil para suplir este vacío legal.

Así, el artículo 274 del Código de Procedimiento Civil establece:

> *"A la parte que fuere vencida totalmente en un proceso o en una incidencia, se la condenará al pago de las costas".*

Sobre la interpretación de la referida norma, se pronunció la Sala de Casación de Civil del Tribunal Supremo de Justicia[55] al señalar lo siguiente:

> *"El legislador establece el principio general que gobierna nuestro sistema legal en materia de imposición de costas, el cual es llamado por la doctrina y la jurisprudencia, sistema objetivo de la condenatoria en costas, que responde a la máxima popular forense "Quien pierde paga", lo cual traduce que quien haya sido vencido totalmente en un juicio o en una incidencia, debe ser condenado al pago de costas, lo cual toma como índice para la imposición de costas el hecho objetivo del vencimiento: victus victori.*
> ***La Sala entra a considerar que existe vencimiento total, cuando el demandado es absuelto totalmente o el actor obtiene en la definitiva todo lo que pide en el libelo; lo único que debe tenerse en cuenta para determinar el vencimiento total a los fines de la condenatoria en costas es la correspondencia de la pretensión deducida con el dispositivo de la sentencia definitiva.*** *(Subrayado de la Sala)*

[55] Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia, Exp. No. 00-223, de fecha 6-11-2001.

*(...) **Asimismo, a juicio de esta Sala y con fundamento en reiterada doctrina, el concepto de vencimiento total debe encontrarse en el dispositivo del fallo y, concretamente, en el examen de la pretensión procesal ejercida mediante la interposición de la acción correspondiente. Es decir, "el vencimiento total no** es afectado por el hecho de que alguno o algunos de los fundamentos o medios defensivos empleados por la parte que los opone haya prosperado. Por lo que, si luego del examen de la pretensión procesal ejercida mediante la interposición de la acción correspondiente, el juez la declara con lugar, habrá vencimiento total y debe condenar en costas de conformidad con el artículo 274 del Código de Procedimiento Civil." (Sentencia de 5 de mayo de 1999). (Resaltado de la Sala).*

Ahora bien, ajustado todo lo anterior al caso bajo decisión, la Sala observa que con motivo de la declaratoria sin lugar de las pretensiones del actor contenidas en el libelo de demanda, se hace aplicable el supuesto de vencimiento total contemplado en el artículo 274 del Código de Procedimiento Civil".

La sentencia parcialmente transcrita supra, es clara al señalar que procede la condenatoria en costas a la parte vencida cuando el actor obtiene en la definitiva todo lo que pide en el libelo, aplicado al caso particular, procedería la condenatoria en costas en aquellos casos en que la Administración Tributaria emita pronunciamiento en virtud del emplazamiento que le haga el Juez Contencioso Tributario, pues es este el fin único de la acción de Amparo Tributario, lo cual consiste en realidad en la acción de justicia del interesado.

Lo contrario, causaría un grave perjuicio patrimonial al administrado, máxime cuando el Código Civil Venezolano contempla la obligación de reparar el daño por parte de quien lo cause (artículo 1.185 Código Civil).

8. La Transacción Judicial.

Nel David Espina M.*

8.1. Noción General de la Transacción

La transacción está definida en el artículo 1713 del Código Civil venezolano como un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual. Los elementos esenciales del contrato de transacción son la existencia de recíprocas concesiones entre las partes contratantes y la finalidad de terminar un litigio pendiente o prevenir un litigio futuro.

Tal como se desprende de la definición legal, la transacción tiene un origen convencional, lo que supone un poder de disposición de las partes sobre las cuestiones en disputa. Lo anterior, que en el derecho común implica que las partes tengan capacidad para contratar y que el objeto de la transacción sea negociable por las partes, es particularmente relevante en el derecho tributario, pues en esta materia existen derechos o pretensiones que no son disponibles ni renunciables por las partes en virtud de lo cual no pueden ser objeto de una transacción.

Por otra parte, el hecho de que su finalidad sea la terminación de un litigio en curso diferencia a la transacción de otros contratos en los cuales las partes arreglan sus intereses económicos contrapuestos sin que la finalidad esencial sea terminar un litigio. Precisamente, que superar la litis constituye el objeto específico de la transacción es lo que ha servido de base para concluir que dicho instituto, al igual que el desistimiento o el convenimiento, es un medio de auto composición procesal.

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en 1995. Diversos trabajos publicados en materia tributaria, nacional e internacionalmente y ha sido invitado como conferencista en eventos de interés tributario. Asociado del Departamento Tributario del Despacho de Abogados miembros de Norton Rose, S.C.

8.2. La Transacción Tributaria antes del Código Orgánico Tributario

Antes de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 1982 (en lo sucesivo COT 82), la posición predominante de la doctrina venezolana fue considerar que el ámbito de aplicación de la transacción en el derecho tributario era muy limitado, existiendo un importante sector que, incluso, rechazaba absoluta y categóricamente su aplicación en el campo del derecho tributario[56] aun cuando en el ordenamiento jurídico venezolano existían normas legales que permitían la posibilidad de resolver ciertos conflictos surgidos entre el Estado y los particulares a través de la transacción.[57]

Esta posición, calificada recientemente como *clásica,* fue sostenida principalmente por el profesor Florencio Contreras Quintero, quien manifestó públicamente su oposición absoluta a la utilización del instituto de la transacción en el derecho tributario por quebrantar el principio constitucional de generalidad, ya que sustraía a algunos contribuyentes de su deber de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el ilustre tributarista venezolano sostuvo que la transacción en materia tributaria viola otros importantes principios constitucionales, a saber: (i) el principio de igualdad

---

[56] Vid entre otros Allan R. Brewer-Carías, "Las Transacciones Fiscales y la Indisponibilidad de la Potestad y Competencia Tributarias en la obra colectiva *Temas Tributarios.* Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50. Asociación Venezolana de Derecho Tributario 1969-19999, Livrosca, Caracas, 1999, páginas 171 y ss. y Gabriel Ruan Santos en "Comentarios sobre la aplicabilidad del Instituto de la Transacción a la actividad de la Administración Pública" en *Revista de Derecho Público N°7,* julio-septiembre 1981, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, páginas 89 y *ss*

[57] Ver artículos 7 y 49 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional de fecha 1.6.1974 publicada en Gaceta Oficial No. 1.660, el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de fecha 6.1.1975 publicada en la Gaceta Oficial No. 1712 Extraordinaria y el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de fecha 22.12.1965, publicada en la Gaceta Oficial No. 27.921.

tributaria, porque sólo los contribuyentes ricos celebran transacciones con el Fisco; (ii) el principio de capacidad económica, porque quien obtiene el beneficio de una transacción no tributa conforme a su capacidad; (iii) el principio de legalidad tributaria, debido a que las transacciones tributarias se resuelven en verdaderas exoneraciones, no autorizadas formalmente por ninguna Ley.[58]

Finalmente, el profesor Contreras destacó que la violación más importante de la utilización de la transacción en materia tributaria se refiere al quebrantamiento del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria ya que tales acuerdos entre el Fisco y los contribuyentes conducían a la relajación del referido principio, como consecuencia de las concesiones otorgadas unilateralmente por el Fisco en franca violación del orden público amparado por la legislación tributaria.[59]

La posición del Doctor Contreras es compartida íntegramente por el profesor Cesar J. Hernández quien aun después de la vigencia del COT 82 ha destacado la importancia de la indisponibilidad de la obligación tributaria como una objeción fundamental a la procedencia de la transacción en el ámbito tributario.[60]

En conclusión, puede señalarse que la doctrina venezolana anterior a la promulgación del COT 82 considera que la materia sobre la cual versan las controversias tributarias es de orden

---

[58] Ver en detalle las objeciones del Dr. Quintero en su obra *Disquisiciones Tributarias*, Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, páginas 114 y ss.

[59] La posición del Doctor Contreras fue compartida íntegramente por el profesor Cesar Hernández Barradas en "La ilegalidad de las Actas de Avenimiento sobre los reparos Petroleros o la violación del Estado de Derecho" en *Revista de Control Fiscal N° 107*, páginas 15 y ss, reproducido en la obra colectiva *Temas Tributarios*. Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50. Asociación Venezolana de Derecho Tributario 1969-19999, Livrosca, Caracas, 1999, páginas 323 y ss.

[60] Esta concepción predominante de la época también se reflejó en el Proyecto de Ley de Procedimientos Administrativos elaborado por el Doctor Tomás Polanco Alcántara en 1963, en cuyo artículo 128 se rechazaba la admisión de la transacción, el convenimiento y el arbitraje en los recursos contencioso-administrativos.

público y por tanto es indisponible, lo que hace imposible que el Fisco pueda hacer concesiones a los particulares. Adicionalmente, se destaca la violación de importantes derechos constitucionales y se concluye que las controversias surgidas entre el Fisco y los contribuyentes deben ser resueltas únicamente por los órganos del Poder Judicial.

8.3. La Transacción Tributaria en la doctrina latinoamericana anterior al COT 82

En el COT 82 se autoriza la transacción judicial como un medio de terminación de las controversias suscitadas entre el Fisco y los sujetos pasivos de la obligación tributaria en virtud de los tributos, multas, intereses o recargos que a éstos les sean exigidos.

En el artículo 58 del COT 82 se establecía que la transacción judicial era admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable.[61]

La inclusión de la transacción judicial en el COT 82 fue consecuencia de la adopción parcial de las previsiones contenidas en el Modelo de Código Orgánico para América Latina (en lo sucesivo "MODELO COT OEA/BID") preparado por una serie de distinguidos tributaristas latinoamericanos para la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

En el MODELO COT OEA/BID se incluye a la transacción como un modo de extinción de la obligación tributaria, aclarándose que su enumeración como tal era "a título ilustrativo", por entender la Comisión encargada de su preparación que tales medios debían relacionarse con la legislación de cada país.

Asimismo, en el MODELO COT OEA/BID se establece que la transacción es admisible en cuanto a la determinación de los he-

[61] Esta disposición se mantuvo en las reformas del Código efectuadas en los años 1992 y 1994.

chos y no en cuanto al significado de la norma aplicable, si bien en una nota sobre dicho artículo los proyectistas aceptan que la transacción era un medio de extinción que no era reconocido por todas las legislaciones, expresándose que *"es un instituto que presenta sus riesgos"*. Por esta razón, se considera en el Modelo que *"su adopción debe estar limitada a las cuestiones de hecho, a veces de muy difícil comprobación y nunca en materia de interpretación de la norma"*.

La doctrina latinoamericana destaca el implícito apartamiento del concepto de la transacción en el derecho común asumido por los proyectistas del MODELO COT OEA/BID que acerca dicho instituto más al procedimiento de determinación que a su concepción civilista.[62]

Así, los proyectistas del MODELO COT OEA/BID señalaron que el instituto de la transacción concebido en dicho Modelo puede ser de gran utilidad en la rápida aplicación de la ley, evitando la tramitación de controversias jurisdiccionales que *"posiblemente terminarían con la misma solución que la adoptada en la transacción"*.

En la doctrina venezolana se ha analizado el origen de la concepción de la transacción establecida en el MODELO COT OEA/BID al señalar que: *"es muy probable que [el diseño legislativo de la transacción] se haya inspirado en la jurisprudencia de los tribunales administrativos alemanes, la cual fue incorporando medios concertados de solución de controversias tributarias desde comienzos del siglo XX, a partir de sutiles distinciones tomadas de la doctrina procesal y no de la adopción del contrato civil de transacción, frente al principio riguroso de legalidad y a la consecuente naturaleza "ex lege" de la obligación tributaria"*[63].

---

[62] Al respecto ver lo señalado por Ramón Valdés Costa en "Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes" en la obra colectiva citada *Temas Tributarios*. Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50, páginas 305 y ss.

[63] Gabriel Ruan Santos. *"Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los Acuerdos Procedimentales"*. Editado por la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, Venezuela. 2004, pp-40 y ss.

El profesor Ruan ha destacado los elementos más importantes del modelo de transacción concebido por los proyectistas del MODELO COT OEA/BID que sirvió de base al COT 82, al señalar que: *"la norma del artículo 58 del Código Orgánico Tributario de 1982 parece reflejar en su concepción la doctrina construida por los Tribunales Financieros del Imperio y de la Federación en Alemania, en referencia con los acuerdos procedimentales sobre "cuestiones de hecho" y "cuestiones de derecho" dentro del ámbito de la determinación de las obligaciones tributarias, destinados a resolver la* ***incertidumbre*** *en la comprobación y valoración de los hechos y bases imponibles de cada caso, pero sin llegar a incluir la interpretación del Derecho aplicable, pues esto último sería lesivo de la legalidad y de la igualdad".*[64]

Lo expuesto lleva al mencionado autor a sostener que el sesgo de dicha inspiración estaba presente en el estudio realizado por el tributarista uruguayo Ramón Valdes Costa, corredactor del MODELO COT OEA/BID al considerar que eran procedentes los acuerdos sobre cuestiones de hecho cuando fuesen útiles para aclarar situaciones de difícil determinación, asegurando así la más correcta determinación del hecho generador y de la base de cálculo del tributo.[65]

Al respecto, Ruan destaca el reconocimiento de Valdes Costa en el sentido de que los miembros de la Comisión Redactora del MODELO COT OEA/BID eran *"contrarios a la transacción en su concepción civilista"* y por ello se adoptó una *"solución transaccional"* y no el concepto típico de la transacción del cual se apartaban.[66]

---

[64] *Ibídem*, p. 41. Llama la atención la observación de José Mélich-Orsini, al ubicar a la transacción de inspiración francesa e italiana en el derecho comparado como una rama distinta, ya que en el BGB se incluye como objetivo de la transacción la supresión de la incertidumbre además de la composición de la litis. José Mélich-Orsini en *"La Transacción"*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Estudios 65, pp. 9 y ss.

[65] En el trabajo citado en la nota 6.

[66] Ruan Santos, Gabriel. *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario...*,p. 42.

Adicionalmente, otros distinguidos tributaristas apoyan una concepción de la transacción distinta a la del derecho común, como es el caso de Dino Jarach, quien sostuvo que el acuerdo del contribuyente y el Fisco no significaba transar sobre la pretensión fiscal porque se trata de determinar, mediante el acuerdo, cuál es la verdadera obligación que por ley corresponde cuando los hechos son susceptibles de una determinación más exacta.

Se destaca como elemento común de las posiciones que favorecen la aplicación de la transacción en el ámbito tributario, que en ellas no se plantea la "indisponibilidad del crédito tributario" como obstáculo a la aplicación de dicho instituto. Para este sector de la doctrina se asume que encontrándose en una situación incierta y de difícil determinación, el Fisco no renuncia en realidad a crédito alguno cuando celebra una transacción, ya que no puede considerar que dispone de un crédito por la totalidad de su pretensión cuando dicha pretensión es discutida por el contribuyente.[67]

8.4. Principales argumentos para favorecer la inclusión de la transacción como un medio de resolver las controversias en el COT 82

Tal como se señaló anteriormente, la transacción judicial fue admitida como medio de terminación de las controversias tributarias en el COT 82. Aunque los redactores del Proyecto del COT 82 reconocían que la transacción constituía un medio útil para resolver situaciones conflictivas difíciles advirtieron, desde la Exposición de Motivos del Proyecto, que se sometía la utilización de ese procedimiento "extraordinario" en materia tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos, para garantizar la mejor defensa de los intereses de la República.

[67] Por todos ver José Andrés Octavio. La Transacción en el Código Orgánico Tributario. *Revista de Control Fiscal correspondiente a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1983*, publicada como homenaje al autor en la Revista de Derecho Tributario

El profesor José Andrés Octavio señaló que la Comisión redactora del Proyecto COT 82 consideró que en dicha Ley se podría autorizar la transacción en materia tributaria, sin que ello implicase una violación de los principios y normas constitucionales vigentes o de las normas establecidas en el Código Civil.

Asimismo, el Dr. Octavio reconoció que la Comisión había considerado que las razones expresadas en la Exposición de Motivos del MODELO COT OEA/BID se ajustaban a la realidad de Venezuela, tomando en consideración la amplia experiencia venezolana en la aplicación de la transacción como medio de auto composición procesal en materia de Impuesto sobre la Renta, la situación de la Administración Tributaria y los procesos judiciales relativos a esa materia.

Es importante señalar el esfuerzo de los miembros de la Comisión redactora del Proyecto COT 82 por disipar las dudas que pudieran plantearse con ocasión de la adopción de la transacción como medio de auto composición procesal, habida cuenta de las numerosas opiniones surgidas en el foro venezolano que se oponían a la admisibilidad de dicho instituto en materia tributaria.

En vista de su importancia, a continuación se mencionan brevemente las razones que sirvieron de fundamento a la Comisión para recomendar la adopción de la transacción tributaria en el COT 82, aun frente a las respetables y numerosas opiniones adversas.

Lo primero que destaca el Dr. Octavio es el falso supuesto del que parten quienes consideran que en la transacción no pueden verificarse recíprocas concesiones, ya que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, a pesar de recibir una reducción en el monto a pagar, no da nada como contraprestación de la reducción recibida.

El falso supuesto mencionado consiste, según el Dr. Octavio, en sostener que cuando existe una controversia en materia tributaria el reclamo fiscal ventilado es procedente, por lo que al ser disminuido su monto en la transacción ello resulta, automáticamente, en un beneficio para el contribuyente, que no da nada a

cambio de la disminución de la obligación tributaria legítima a su cargo.

Al refutar esta objeción, el Presidente de la Comisión redactora del Proyecto COT 82, señaló que la realidad es que el reclamo fiscal no es automáticamente procedente y menos cuando está sometido a discusión (litigio), pues aun cuando es perfectamente posible que dicho monto sea ratificado, también lo es que sea disminuido o anulado en la sentencia definitiva.

Por lo tanto, cuando al sujeto pasivo de la obligación tributaria le es reducido el monto inicialmente reclamado por las autoridades tributarias, dicho sujeto está renunciando a la posibilidad de obtener una reducción mayor o una eliminación total del monto reclamado en la sentencia definitiva. En esta renuncia, se señala, está la contraprestación del sujeto pasivo en la transacción.

Por otra parte, con respecto a las presuntas violaciones a los derechos constitucionales de generalidad, igualdad y legalidad, el mencionado autor señala que las opiniones doctrinales que sostienen dicha posición parten de un supuesto errado, al considerar que el monto inicialmente reclamado y ventilado en el litigio es legalmente procedente.

Siendo que precisamente esa es la cuestión que origina la controversia, al someter a una transacción tales montos no se violan los mencionados derechos constitucionales, ya que la limitación a las cuestiones fácticas implica que se la reconozca a la transacción como un medio para solucionar discrepancias entre el Fisco y los sujetos pasivos sobre los elementos objetivos del hecho imponible o factores relativos al sujeto pasivo de la obligación. Por ejemplo, son cuestiones de hecho susceptibles de ser objeto de una transacción: la determinación cuantitativa de un ingreso, las características de determinadas mercancías, la identidad del sujeto pasivo de la obligación o los elementos de hecho que definen a un responsable tributario.

Al contradecir las distintas objeciones referidas a la violación del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria el

Dr. Octavio considera que no se puede rechazar la transacción en materia tributaria por violar normas de orden público cuando se considera que la propia norma del COT 82 que la autoriza, es de orden público. Por consiguiente, no puede una norma de orden público transgredir una norma de igual rango sin que exista colisión entre ellas, y en el referido caso tales normas no son incompatibles entre sí.

Adicionalmente, sobre la objeción basada en la indisponibilidad de la obligación tributaria, se destaca que dicho concepto no es contrario a la transacción judicial prevista en el COT ya que la competencia para administrar tributos es una función reglada, por lo que si la propia Ley autoriza a la Administración Tributaria para llegar a un acuerdo con el contribuyente, se trata de una modalidad de la competencia para administrar tributos perfectamente ajustada a derecho.

Frente a la posición según la cual la transacción en materia tributaria implica un acto de disposición del crédito tributario, se alega que dicho instituto es una especie de procedimiento determinativo extraordinario que busca aclarar los elementos de hecho que pudieran alentar la controversia y fijar esos elementos a fin de determinar sobre ellos la obligación tributaria.

Finalmente, el Dr. Octavio destaca que incluso algunos de quienes adversan la aplicación de la transacción en materia tributaria[68] reconocen que ésta es procedente si una norma legal la autoriza, que fue precisamente lo que sucedió con el COT 82.

Aun cuando finalmente se desestimaron las objeciones planteadas sobre la aplicabilidad de la transacción en materia tributaria es importante mencionar que si bien se acordó incluir la transacción en el Proyecto de COT y adoptarla se consideraron dos excepciones: (i) no se calificó a la transacción como un medio

[68] Allan Brewer-Carias en "Las Transacciones Fiscales y la Indisponibilidad de la Potestad y Competencia Tributarias en la obra colectiva *Temas Tributarios*. Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50. Asociación Venezolana de Derecho Tributario 1969-19999, Livrosca, Caracas, 1999, páginas 171 y ss.

de extinción de la obligación tributaria y (ii) se limitó la transacción a la fase judicial, de manera que no pudiera celebrarse la transacción en sede administrativa.

La exclusión de la transacción como un medio de extinción de la obligación tributaria se debió al criterio según el cual la transacción no extingue la obligación, sino que delimita sus términos definitivos. En este sentido, el Dr. Octavio puntualizó que la extinción de la obligación sólo tendría lugar *después* que el sujeto pasivo pagase el tributo previamente determinado a través de la transacción.

Con respecto a la segunda excepción, referida a la limitación de la transacción a la fase judicial, probablemente tuvo como objetivo evitar cualquier posibilidad de que se afectasen las facultades de fiscalización o de determinación de la obligación tributaria, cuyo ejercicio previo antecede la presentación del Recurso Contencioso Tributario.

Finalmente, creemos que es importante recordar los fundamentos utilizados con ocasión a la introducción de la transacción en el COT 82. En este sentido, el Presidente de la República propuso dos modificaciones al devolverle al Congreso el COT ya aprobado por ambas Cámaras Legislativas, para que éstas reconsideraran varias de sus disposiciones.

La primera de tales propuestas, se refería a la extensión de la transacción en materia tributaria a las dudas que se presenten con ocasión de la interpretación de una norma jurídica. En tal sentido, se destacó que la experiencia reiterada y contante demostraba que generalmente la transacción surge cuando existen interpretaciones opuestas de una misma norma. Por ello, se recomendaba reformular la norma que establecía la transacción para permitirla, no sólo en cuanto a la determinación de los hechos, sino también en cuanto al significado de la norma aplicable, de forma tal de incentivar su utilización y evitar que dicha institución, fuese poco utilizada en la práctica, sin embargo ello no fue lo que quedó plasmado en el COT, como explicamos a continuación.

8.5. La Transacción Tributaria en el COT 82

La redacción del artículo 58 del COT 82 destaca las diferencias respecto a la definición del contrato de transacción establecida en el Código Civil venezolano tanto en su objeto, como en el alcance y requisitos para su celebración.

La primera de tales diferencias es que en la transacción del COT 82 se limita el objeto de la transacción a la determinación de los hechos, prohibiéndose expresamente su extensión al significado de la norma aplicable.

Por otra parte, en el COT 82 se limitó la transacción al proceso judicial y se sujetó la celebración del convenio, al cumplimiento de una serie de formalidades establecidas en el artículo 58 del referido Código que eran mucho más rígidas que las previstas en la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional de Venezuela, pues las normas de ésta última estaban inspiradas en la definición de la transacción establecida en el Código Civil venezolano.

8.6. Principales argumentos constitucionales para sostener la procedencia de la Transacción como un medio convencional de resolución de conflictos

Ya en 1998, bajo la Constitución de 1961, la doctrina había destacado la conveniencia de hacer una relectura de los principios generales del derecho e implementar los medios convencionales de prevención o terminación de procedimientos administrativos o judiciales y de solución de conflictos alternativos a los recursos tradicionales, que hallan su razón de ser en el derecho esencial a la participación ciudadana en los procedimientos públicos de toma de decisiones susceptibles de afectar la esfera jurídico subjetiva de los administrados.[69]

[69] Alberto Blanco-Uribe Q. en La Conciliación, el Arbitraje y la Transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos En: *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo.* Caracas 9 al 12 e noviembre de 1998. Paginas 47 y ss.

En este sentido, Blanco Uribe señaló la conveniencia de utilizar los medios convencionales de resolución de conflictos, entre los cuales está la transacción, con el objetivo de hacer verdaderamente efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva así como el principio de eficacia administrativa, evitando o previniendo la actividad contenciosa en los tribunales y obtener soluciones más rápidas y eficaces, con un importante ahorro de recursos humanos y financieros al Poder Judicial.

En idéntico sentido se pronunció Luis Fraga Pittaluga al destacar la crisis del procedimiento administrativo formalizado, la existencia de mecanismos alternativos como soluciones impuestas por el principio de eficacia administrativa y los ámbitos en los cuales es admisible la utilización de tales medios alternativos, entre los cuales está, a no dudar, el tributario.

Las consideraciones anteriores cobran aun más relevancia con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, pues ésta, en su artículo 253 incluye a los medios alternativos de justicia dentro del denominado sistema de justicia, mientras que en el artículo 258 la misma Carta Constitucional establece que la Ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y *cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos.*

8.7. La Transacción Judicial en el Código Orgánico Tributario de 2001

En el Código Orgánico Tributario de 2001 (COT) se crea el procedimiento para celebrar una transacción con el objeto de facilitar la celebración de transacciones tributarias (artículos 305 y siguientes).

El artículo 305 del COT señala que: "*Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante la transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo. La transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución*".

Como se ve de la redacción, en el artículo 305 del COT se derogó la norma que circunscribía el objeto de la transacción

tributaria a la determinación de los hechos, con lo cual pudiera sostenerse que el legislador eliminó las características especiales de la transacción tributaria para reconducir su configuración al campo del derecho común, es decir, de la definición establecida en el artículo 1713 del Código Civil.

En abono de esta última tesis está lo señalado en el informe presentado por la Comisión Permanente de Finanzas a la Asamblea Nacional a los fines de la segunda discusión del COT, donde se propuso "modificar la redacción del artículo 305 del Proyecto aprobado en primer discusión, que pasaría a ser el artículo 306, con el objeto de *adaptar el concepto de transacción judicial a los términos previstos en el Código Civil*"[70].

En todo caso, la doctrina más reciente ha considerado que la modificación introducida en el artículo 305 del COT, referida al objeto de la transacción, ciertamente no es de gran ayuda pues no confiere mayor certeza a las interrogantes planteadas sobre la aplicación de la transacción en materia tributaria ni elimina la conveniencia (*rectius*: necesidad) de establecer bases teóricas sólidas que permitan al operador jurídico liberarse de la numerosas controversias ideológicas y dudas que se plantean en el caso de esta institución.

Creemos que en la actualidad no hay duda sobre la conveniencia de que todos los operadores conozcan con precisión los límites de la transacción en el ámbito del derecho tributario, pues es la única forma en la que incrementará su utilización e importancia práctica.

Finalmente, en la doctrina venezolana se ha destacado la importancia de que el legislador delimite las materias que puedan ser objeto de transacción, evitando así cualquier posibilidad de que se pueda disponer del crédito tributario sin que la ley lo prevea, o, como fue magníficamente expresado por un distinguido

[70] Informe de la Comisión Permanente de Finanzas a la Asamblea Nacional con relación al Proyecto de Código Orgánico Tributario, de fecha 16 de agosto de 2001 (consultado en copia).

tributarista español Falcón y Tella, "evitar que se otorgue una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público[71].

8.8. Procedimiento para celebrar una Transacción en el COT

De acuerdo al artículo 307 del COT la transacción deberá ser solicitada por la parte recurrente antes del acto de informes, mediante escrito que consignará al Tribunal de la causa exponiendo los fundamentos de su solicitud.

Al recibir el escrito el Tribunal le dará curso mediante auto en el cual ordene dar aviso a la Administración Tributaria. Notificada ésta, se suspenderá la causa por un lapso de noventa (90) días continuos para que las partes discutan los términos de la transacción. Las partes de mutuo acuerdo podrán solicitar una prórroga, la cual no podrá exceder de treinta (30) días continuos.

La jurisprudencia ha reconocido la posibilidad de que se termine el proceso a través de cualquiera de los medios alternativos de solución de conflictos, destacando que el único límite para ello lo constituye *el orden público y las materias no susceptibles de transigir o convenir de conformidad con la ley.*

Adicionalmente, con ocasión al procedimiento previsto en el COT, se evidencia que son cuatro los requisitos que deben cumplirse para la admisión de la solicitud de transacción judicial planteada a los efectos de notificar a la Administración Tributaria y comenzar así el lapso destinado a la negociación, a saber: 1) la solicitud debe ser presentada por la parte recurrente; 2) dicha solicitud debe realizarse antes del Acto de Informes; 3) la solicitud deberá presentarse mediante escrito fundamentado y 4) debe ser presentada ante el tribunal de la causa.

---

[71] Rafael Enrique Tobía Díaz en *El principio de indisponibilidad de la obligación tributaria y los convenios de asunción de deudas tributarias*. Caracas, Ediciones Liber, Pág. 76.

Una vez verificados los anteriores requisitos, el tribunal de la causa debe admitir la solicitud de transacción formulada por la contribuyente y ordenará que se notifique a la Administración Tributaria para que proceda de acuerdo con lo pautado en los artículos 308 y siguientes del COT, es decir, que sólo después de notificada la Administración Tributaria sobre la admisión de la transacción, es que se iniciará el lapso de noventa (90) días continuos, en los cuales se encontrará suspendida la causa, para que las partes discutan los términos de la transacción sobre la materia objeto del litigio, y de ser el caso, presenten el acuerdo respectivo.

Las partes, de mutuo acuerdo, podrán solicitar una prórroga, la cual no podrá exceder de treinta (30) días continuos.

De acuerdo al artículo 308 del COT la Administración Tributaria deberá, dentro de los treinta (30) días continuos siguientes a la notificación del Tribunal de la admisión de la transacción, formar un expediente del caso y enviarlo a la Procuraduría General de la República junto con su opinión sobre los términos en que considere procedente la transacción. Si la Administración Tributaria considera totalmente improcedente la transacción propuesta, lo notificará al Tribunal dentro del referido plazo y le solicitará la continuación del juicio en el estado en que se encuentre.

La PGR, dentro de los treinta (30) días continuos siguientes al recibo del expediente, emitirá una opinión no vinculante sobre la transacción propuesta. La falta de opinión de la PGR dentro del referido lapso se considerará como aceptación de llevar a cabo la transacción.

No se requerirá la opinión de la PGR cuando el asunto sometido a ella no exceda de un mil unidades tributarias (1.000 U.T.) si se trata de personas naturales y de cinco mil unidades tributarias (5.000 U.T.) si se trata de personas jurídicas.

Si la Administración Tributaria considera procedente la transacción propuesta, redactará el acuerdo correspondiente y lo comunicará al interesado dentro de los cinco (5) días hábiles

siguientes al recibimiento de la opinión de la PGR o al vencimiento del lapso de 30 días previsto en el artículo 309 del COT.

El interesado responderá por escrito a la Administración Tributaria dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, si se acoge al acuerdo comunicado o lo rechaza. Si el acuerdo no fuese aceptado por el interesado, el Tribunal ordenará la continuación del juicio en el estado en que se encuentre.

Finalmente, la Administración Tributaria y el interesado suscribirán el acuerdo de transacción, el cual una vez homologado por el Tribunal pondrá fin al juicio. La transacción tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada.

9. El Arbitraje Tributario.

Angela Chacín Bustillos*

9.1. Institución del Arbitraje, su desarrollo en el ámbito tributario y su base legal en Venezuela.

El Arbitraje es una institución procesal de naturaleza jurisdiccional[72] que ha sido consagrada como un medio de resolución de conflictos, específicamente heterocompositivo (por cuanto la decisión del caso no deriva de las partes involucradas en el mismo sino de un tercero independiente), conforme al cual, según nos define Francisco Hung Vaillant,*"dos o más personas en el ejercicio de su autonomía de la voluntad, acuerdan someter, a uno o varios*

* Abogado egresada en el año 2003 de la Universidad Rafael Urdaneta, *Cum Laude*. Maestría en Estudios Legales Internacionales (American University. Washington, DC) en agosto de 2006. Becaria del Programa *Fulbright* (2005-2006). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario desde 2010. Abogada del Escritorio Jurídico Rodríguez & Mendoza.

[72] Blanco Uribe, Alberto. **Conciliación, el Arbitraje y la Transacción como métodos de Resolución de Conflictos Administrativos**. En: Revista de la Facultad de Derecho. UCAB. Caracas, Venezuela. 2002. P. 57. En esta obra el autor señala que el arbitraje es de naturaleza jurisdiccional, por cuanto *"en esencia, las funciones del árbitro y del juez son idénticas, decidiendo ambos con fuerza de cosa juzgada"*).

árbitros, la solución de un conflicto jurídico determinado, sobre materia de la cual tengan libre disposición; conflicto que, de acuerdo a lo que dispongan las partes, puede ser resuelto conforme a derecho o conforme a la equidad; obligándose las partes a cumplir con la solución del conflicto acordada por los árbitros, la cual tendrá fuerza ejecutiva una vez cumplidos los tramites que al efecto dispone la ley"[73].

En efecto, se trata de un medio conforme al cual, las partes, en lugar de acudir al ámbito de la tutela jurisdiccional a los fines de satisfacer su interés jurídico, buscan la solución del conflicto mediante la intervención decisoria de un tercero especialmente contratado por las partes, y a través de un procedimiento legal o convencionalmente establecido. [74]

Esta institución se encuentra consagrada en Venezuela en los artículos 253 y 258 de la Constitución Nacional, los cuales citamos de seguidas:

> *"**Artículo 253.** La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley.*
> *Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias.*
> *El sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos o ciudadanas que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados o abogadas autorizadas para el ejercicio".*

[73] Hung Vaillant, Francisco. **Reflexiones sobre el Arbitraje en el Sistema Venezolano**. Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana. 2001.

[74] Longo, Paolo. **El Arbitraje y el Sistema Constitucional de Justicia**. Editorial Fronesis. Caracas, Venezuela. 2004.

> *"**Artículo** 258. La ley organizará la justicia de paz en las comunidades. Los jueces o juezas de paz serán elegidos o elegidas por votación universal, directa y secreta, conforme a la ley.*
> *La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos".*

Así las cosas, vemos como en Venezuela el arbitraje, junto con otros medios para la solución de conflictos, no sólo es permitido sino que debe ser promovido, conforme a las normas constitucionales anteriormente citadas; de igual forma, destacamos que como bien señala Andrés Mezgravis en su obra: "Elección de Medios Autocompositivos y Adversariales", aun cuando se les denomina medios "alternativos", los mismos no son excluyentes del sistema judicial sino que lo complementan[75].

Por su parte, el Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de octubre de 2008, analizó la institución arbitral en el ordenamiento jurídico venezolano, y al efecto señaló:

> *"En la Exposición de Motivos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se señaló que "(...) se incorporan al sistema de justicia, los medios alternativos para la resolución de controversias, tales como **el arbitraje**, la mediación y la conciliación, todo ello con el objeto de que el Estado los fomente y los promueva sin perjuicio de las actividades que en tal sentido puedan desarrollar las academias, universidades, cámaras de comercio y la sociedad civil en general (...). Asimismo, siendo que la administración de justicia no es monopolio exclusivo del Estado, aunque solo éste puede ejercer la tutela coactiva de los derechos, es decir, la ejecución forzosa de las sentencias, la Constitución incorpora al sistema de justicia a los ciudadanos que participan en el ejercicio de la función*

[75] Mezgravis, Andrés. "**Elección de Medios Autocompositivos y Adversariales**".En: Tendencias Actuales del Derecho Procesal. Caracas, Venezuela. 2006. P. 317.

jurisdiccional integrando jurados o cualquier otro mecanismo que la ley prevea (...)".
A juicio de esta Sala, al ampliar la Constitución el sistema de justicia con la inclusión de modos alternos a la resolución de conflictos -entre los que se encuentra el arbitraje- al de la función jurisdiccional ordinaria que ejerce el Poder Judicial, se replanteó el arquetipo del sistema de justicia, lo cual si bien implica un desahogo de la justicia ordinaria, comporta que el arbitraje no pueda ser considerado como una institución ajena al logro de una tutela jurisdiccional verdaderamente eficaz y, por lo tanto, excluye la posibilidad que el arbitraje y demás medios alternativos de resolución de conflictos sean calificados como instituciones excepcionales a la jurisdicción ejercida por el Poder Judicial. Con ello, en términos generales debe afirmarse que el derecho a someter a arbitraje la controversia, implica que la misma puede y debe ser objeto de arbitraje en los precisos términos y ámbitos que establece el ordenamiento jurídico vigente." (Subrayado nuestro).

En el ámbito del Derecho Tributario, el arbitraje tributario ha sido definido por Luis Fraga Pittaluga:*"como aquel mecanismo alternativo de resolución de conflictos mediante el cual las partes en conflicto, una de las cuales, al menos, debe ser una persona de Derecho Público dotada de potestad tributaria, pueden pactar que sus diferencias, surgidas en materia de su libre disposición o en aquellas materias expresamente permitidas por el legislador, sean resueltas por árbitros mediante un laudo que tiene la eficacia de la cosa juzgada, excluyendo así el asunto del conocimiento de los órganos jurisdiccionales"*[76]

En el año 2001, Venezuela se convirtió en uno de los primeros países en incorporar la figura del arbitraje tributario a su legislación, consagrándolo en el artículo 312 del Código Orgánico Tributario (en adelante COT), en los siguientes términos:

[76] Fraga Pittaluga, Luis. **Una Aproximación hacia el Estudio del Arbitraje en Materia Tributaria**. En: Homenaje a José Andrés Octavio. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Torino. 1999. p. 148

*"**Artículo 312**: La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con lo establecido en el artículo 305 de este Código.*
El arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario.
Las partes de mutuo acuerdo formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresarse con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros".

Debe quedar claro que si bien el artículo arriba citado hace referencia a la transacción judicial (establecida en los artículos 305 al 311 del COT), ésta es una institución diferente al arbitraje tributario. La referencia sólo aplica en cuanto a la arbitrabilidad de las disputas, o lo que es lo mismo, la disputa será arbitrable en la medida en que pueda ser transable de conformidad con las normas establecidas en el COT, pero del resto, son más las diferencias existentes entre estas dos instituciones, que las semejanzas.

Como bien nos explica Gabriel Ruan Santos, tanto la institución del arbitraje tributario como la transacción constituyen medios alternos de solución de conflictos que tienen un origen convencional (el compromiso arbitral o acuerdo arbitral en el primer caso y el contrato de transacción en el segundo), que presuponen el poder de disposición de las partes sobre la cuestión en disputa. Además, ambas instituciones se encuentran limitadas en su objeto por el orden público y la solución alcanzada a través de ellas (el laudo arbitral en el caso del arbitraje y el contrato de transacción, en el caso de la transacción) sólo tendrá valor de cosa juzgada una vez cumplidos los requisitos legales de carácter procesal para la adquisición de dicho valor[77].

[77] Ruan Santos, Gabriel. **"Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario hacia los Acuerdos Procedimentales"**. En: Revista de Derecho Tributario N° 5. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2004 p. 174

No obstante tales similitudes, también nos destaca el referido autor las diferencias entre ambas instituciones, y así tenemos que por una parte, la transacción es un medio de autocomposición de controversias jurídicas a través del cual las partes en ejercicio de la autonomía contractual y del poder de disposición, ponen fin a un litigio con el reciproco otorgamiento de concesiones de sus pretensiones, y en consecuencia, son ellas mismas quienes solucionan la disputa mediante resultados queridos por ellas, mientras que el arbitraje es un medio de heterocomposición de controversias, donde las partes confían a terceros la solución del conflicto, independizándose de esa forma la voluntad de las partes de la solución a la que se ha de arribar al finalizar el proceso arbitral, por lo que puede asegurarse que el arbitraje no comporta concesiones reciprocas entre las partes.

Así entonces, mientras la transacción es un contrato entre las partes, el arbitraje es un procedimiento contradictorio de naturaleza jurisdiccional que requiere, para su inicio, el acuerdo de las partes (esa voluntad también puede extenderse a otros elementos del arbitraje, como por ejemplo la designación de los árbitros, elección del procedimiento, o la institución de ser el caso), pero nunca se convertirá en el resultado final del arbitraje (esto es, el laudo arbitral)[78].

9.2. Ventajas de la institución del Arbitraje.

En líneas generales, entre las ventajas que ofrece este método de resolución de conflictos se encuentran:

i) La rapidez en la solución del conflicto, dado que las partes pueden acordar lapsos cortos, teniendo en cuenta las particularidades del caso específico, y además, dichos lapsos no se verán afectados por causas ajenas para su cómputo, caso contrario a lo que ocurre en el proceso judicial, donde por ejemplo, no se computan los días en los que el Tribunal no despacha (hecho ajeno a las partes),

[78] Idem.

alargándose así los lapsos respectivos para el alcance de la solución del conflicto por esa vía;

ii) La especialidad en la materia objeto de la controversia, lo cual genera en las partes una percepción de seguridad y confiabilidad; esto en el caso del arbitraje tributario es de suma importancia, puesto que en el área fiscal existen aspectos sumamente complejos que requieren conocimientos técnicos a los fines de sincerar la realidad económica del contribuyente, en sano equilibrio con la actividad recaudadora;

iii) La posibilidad de establecer normas de procedimiento sencillas, seguras y específicas para cada caso y de prever tratamientos procesales específicos, siempre resguardando las garantías y derechos constitucionales para ambas partes, adaptados a las particularidades de la disputa sometida a arbitraje;

iv) La previsibilidad del costo arbitral (algunos además consideran que el arbitraje puede llegar a ser menos costoso que el procedimiento judicial, sin embargo, no siempre ello es así, más teniendo en cuenta que en el caso del arbitraje tributario, como veremos más adelante, no existe la posibilidad de someterse a un árbitro único sino que el Tribunal Arbitral debe estar compuesto por 3 personas, lo cual generalmente resulta costoso);

v) La posibilidad de mantener la confidencialidad de lo discutido, lo cual por lo general no puede lograrse en el órgano jurisdiccional por el carácter público que tiene el proceso (esta confidencialidad es relativa en el caso del arbitraje tributario, puesto que una vez concluido el arbitraje se entregan al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario el Laudo y los autos);

vi) Para algunos autores, el arbitraje conlleva a un método mucho mas pacifico, que no tiene la agresividad del órgano jurisdiccional y disminuye el carácter conflictual de la controversia.

vii) El descongestionamiento de la justicia ordinaria (esta característica es relativa en el caso del arbitraje tributario, toda vez que, como veremos más adelante, existe la posibilidad de que la disputa deba ser solucionada en los órganos de justicia ordinaria en caso de que, habiéndose dictado el laudo arbitral sin unanimidad, una de las partes ejerza el recurso de apelación previsto en el artículo 328 del COT, lo cual como veremos más adelante, es contrario al carácter expedito del arbitraje).

9.3. Características del Arbitraje Tributario.

El Arbitraje Tributario consagrado en el COT tiene unas características específicas que lo convierten en un arbitraje especializado, las cuales analizaremos a continuación.

i) De conformidad con el artículo 312 del COT, se trata de un **arbitraje judicial**, pues sólo está previsto una vez que la disputa se encuentre en etapa judicial, específicamente luego de haberse interpuesto y admitido el Recurso Contencioso Tributario, lo cual implica que en este tipo de arbitraje **se excluye la existencia de la cláusula compromisoria**, toda vez que, al ya existir el conflicto, el acuerdo arbitral sólo puede constar en un compromiso arbitral[79] (en otras palabras, los acuerdos arbitrales en materia tributaria, previos a cualquier procedimiento contencioso tributario no son válidos).

En consecuencia, el arbitraje tributario sólo opera respecto de **disputas actuales** y nunca eventuales. En opinión

[79] El acuerdo arbitral, según el artículo 5 de la Ley de Arbitraje Comercial, es el acuerdo mediante el cual las partes deciden someter a arbitraje todas o algunas de las controversias que hayan surgido o puedan surgir entre ellas, respecto de una relación jurídica contractual o no contractual. Tal acuerdo puede estar suscrito con anterioridad a que surjan las controversias (Clausula Compromisoria) o puede haberse suscrito luego de que surja la disputa, es decir, que sea una controversial actual (Compromiso Arbitral), en cuyo caso se convienen los aspectos necesarios para el funcionamiento del arbitraje (designación de árbitros, tipo de arbitraje, idioma, etc.).

de Gabriel Ruan Santos, tal característica se concibe en el COT probablemente *"para resguardar el dogma de la indisponibilidad de las potestades de la administración tributaria, en especial, de las inherentes a la función de determinación y fiscalización de las obligaciones tributarias, cuyo ejercicio previo se antepone a la interposición del recurso contencioso tributario"*[80].

La imposibilidad de someter a arbitraje las disputas extrajudiciales, esto es, aquellas que pudieran presentarse durante la fase administrativa, especialmente durante el procedimiento de fiscalización, ha sido criticada por los estudiosos de este tema, puesto que se considera que la posibilidad de acudir a un arbitraje durante la fase administrativa ha podido disminuir el volumen de actos de la Administración Tributaria que se impugnan tanto en sede administrativa como en sede judicial, que versan sobre conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo *"valores de mercado"* o la *"normalidad y necesidad del gasto"*, entre otros[81]. Se ha objetado incluso que esta característica hace del arbitraje tributario un mecanismo poco atractivo, pues encontrándose la disputa en sede judicial, resulta más fácil y menos costoso llegar a una transacción[82], ello claro está, siempre que las partes estén dispuestas a realizar reciprocas concesiones.

Por otra parte conforme al artículo 320 *ejusdem*, una vez sometida la causa a arbitraje, se suspenderá el procedimiento contencioso tributario en cualquier estado en el cual se encontrase y se pasaran inmediatamente los autos al Tribunal Arbitral. Por lo que, interpuesto el Recurso

[80] Ruan Santos, Gabriel. Ob. cit. P. 181.

[81] Al respecto ver Bóveda, Mery.**Arbitraje Tributario en Venezuela.**y Fraga Pittaluga, Luis.**El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano.**En: Revista de Derecho Tributario. Nº 105. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2004.P. 297 y P. 326, respectivamente.

[82] Fraga Pittaluga, Luis. "**Arbitraje Tributario Internacional**". En: Legal Report. CEDCA. Julio-Agosto 2011. p. 65. (consultado el 01-03-2012) Disponible en: http://www.cedca.org.ve/documentos/legal_report/Fraga-ago.pdf

Contencioso Tributario y admitido éste, pareciera que las partes pudieran proponer y acordar someter la disputa, o los aspectos de ésta que fueran disponibles, a arbitraje tributario, en cualquier estado en el que se encuentre pero no en cualquier grado.

Al respecto señala Paolo Longo que si bien el COT no regula tal aspecto, ni tampoco indica que las partes deban comprometer la causa a arbitraje en cualquier estado de la causa encontrándose en primera instancia, considera que el espíritu del legislador fue limitar la posibilidad de someter la causa a arbitraje, sólo en el grado de primera instancia, por cuanto, si se aceptara la posibilidad de someter a arbitraje la causa encontrándose ésta en segunda instancia, sería estructuralmente imposible apelar del laudo arbitral cuando la decisión del Tribunal Arbitral no es unánime, tal como lo prevé el artículo 323 del COT, ya que según la estructura judicial de los tribunales encargados de conocer los asuntos en materia tributaria, conocen en primera instancia los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, y en segunda instancia la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que de acordarse el arbitraje en segunda instancia, la apelación de la decisión la conocería el mismo nivel del cual se sustrajo la decisión a nivel judicial, lo cual no tiene mucho sentido[83].

ii) **Todos aquellos aspectos que se sometan a arbitraje y que queden plasmados en el compromiso arbitral, de acuerdo con el artículo 314 del COT, quedan excluidos de la jurisdicción contencioso tributaria**[84]. En virtud de ello, es factible que las partes decidan arbitrar algunos

[83] Longo F., Paolo. Ob. Cit. p. 65

[84] En opinión de la autora Mery Bóveda, se trata de una exclusión relativa y no absoluta, puesto que si el laudo arbitral no cuenta con la unanimidad de los árbitros y a consecuencia de ello llega a ser apelado conforme al artículo 323 del COT, la causa vuelve a ser conocida por la jurisdicción contencioso tributaria.

aspectos del Recurso Contencioso Tributario, y dejar la solución de otros aspectos a los jueces contencioso tributarios. En esos casos, conforme a la actual redacción del artículo 320 del COT, la causa queda suspendida hasta tanto conste en el expediente el laudo arbitral, lo que representa un retraso en la decisión de aquellos asuntos que no fueron sometidos al arbitraje[85]. Otro punto que debemos destacar respecto de esta característica, es el acotado por Gabriel Ruan Santos, quien considera que es posible (por no prohibirlo el COT), que las partes de mutuo acuerdo, conforme al artículo 33 de la Ley de Arbitraje Comercial, decidan no continuar con el arbitraje y acudir a la transacción judicial o continuar la vía judicial suspendida. Compartimos el criterio de este autor, toda vez que coincidimos en que debe privar la autonomía de la voluntad de las partes en cuanto al medio más óptimo para resolver sus controversias.

iii) El arbitraje tributario **es independiente** por disponerlo expresamente el artículo 312 del COT, excluyendo así la posibilidad de acudir a instituciones arbitrales como por ejemplo los centros de arbitraje de las Cámaras de Comercio. En el arbitraje institucional, de conformidad con el artículo 12 de la Ley de Arbitraje Comercial, todo lo concerniente al procedimiento arbitral (notificaciones, la constitución del Tribunal Arbitral, la recusación y remplazo de árbitros, pruebas, medidas cautelares, gastos, entre otros), se encuentra regulado en el reglamento de arbitraje del centro de arbitraje del que se trate, por lo que representa una gran ventaja en cuanto a la previsibilidad sobre el tiempo e incluso el costo que ameritará el procedimiento arbitral, además, la mayoría de dichos centros cuentan con normas rigurosas para calificar como árbitro de dichos centros, por lo que generalmente se cuenta con un listado de profesionales altamente preparados. Por su parte, el arbitraje independiente permite que las

[85] Bóveda, Mery. Ob. Cit. P. 300

partes establezcan sus propias reglas procedimentales, y de no hacerlo, son aplicables supletoriamente las de la Ley de Arbitraje Comercial, de conformidad con el artículo 15 *ejudem*.

La exclusión del arbitraje institucional, según nos comenta Gabriel Ruan Santos, puede deberse a la *"falta absoluta de experiencia previa en el campo tributario de la vía arbitral"*, desconfiando el legislador de los procedimientos establecidos en los centros de arbitraje e incluso de los árbitros de dichos centros[86]. Frente a esta característica, y siendo que el COT no establece los requisitos mínimos exigibles para ser árbitro en ésta especialísima área del Derecho, se han planteado dudas referentes a la idoneidad de los árbitros respecto del caso concreto y su imparcialidad[87]. A todo evento, considerando las ventajas del arbitraje institucional, y teniendo en cuenta que la elección del tipo de arbitraje (independiente o institucional) es un elemento que generalmente surge de la voluntad de las partes (en el caso tributario, la voluntad de la Administración Tributaria y del Contribuyente), creemos que se ha debido permitir que el arbitraje tributario fuese independiente o institucional según acordasen las partes.

iv) Conforme al artículo 317 del COT, en el arbitraje tributario **los árbitros sólo pueden ser de derecho** (esto es, de conformidad con el artículo 8 de la Ley de Arbitraje Comercial, observando disposiciones de derecho en la fundamentación de los laudos) y según el artículo 316 *ejusdem*, deben tener la cualidad de abogado. Queda excluida entonces la posibilidad de acudir a arbitrajes de equidad (esto es, de conformidad con el ya referido artículo 8 de la Ley de Arbitraje Comercial, emitiendo el laudo con entera libertad, según sea más conveniente

[86] Ruan Santos, Gabriel. P. 181

[87] Fraga Pittaluga, Luis. "**Arbitraje Tributario Internacional**". Ob. Cit. p. 22

al interés de las partes, atendiendo principalmente a la equidad), garantizándose así el principio de legalidad que impera en materia tributaria. Como bien observa Gabriel Ruan Santos, esta característica del arbitraje tributario es congruente con el principio de igualdad tributaria ya que una decisión basada en la equidad podría conllevar a diferencias en el tratamiento fiscal entre los contribuyentes que se encuentren en igualdad de condiciones. Igualmente acota que con ella se preserva el carácter reglado e indisponible de las potestades de la Administración (que excluye la discrecionalidad al momento de la determinación de las obligaciones tributarias) y se preserva el interés público que informa al sistema tributario.[88]

v) Otra característica del arbitraje tributario es **la conformación plural del Tribunal Arbitral**; en efecto el artículo 316 del COT excluye la posibilidad del árbitro único al disponer que cada parte deberá designar un árbitro y estos convendrán de mutuo acuerdo la designación del tercero (dispone la norma que de no existir tal consenso, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario en el cual se conoce la causa hará la designación). Se ha argumentado que esta característica concuerda con el artículo 323 ejusdem que establece la posibilidad de apelar el laudo arbitral cuando se hubiere dictado sin unanimidad[89].

No obstante lo anterior, en nuestro criterio, si bien la imposibilidad de tener un árbitro único puede coincidir con la necesidad de una terna a los fines de que pueda existir una eventual falta de unanimidad del laudo y por ende, éste sea apelable (más adelante desarrollaremos nuestra posición sobre la apelación del laudo arbitral), consideramos que ello no representa una ventaja, sino que por el contrario, coincidimos con aquellos que objetan esta característica por elevar los costos del arbitraje, y opinamos

[88] Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. p. 182
[89] Ibidem. p. 180

que ha debido dejarse a elección de las partes el número de árbitros, o como se ha propuesto, permitiendo la existencia del árbitro único en casos de cuantía moderada a baja[90].

vi) La **motivación obligatoria del laudo** exigida por el artículo 321 del COT; se trata entonces de un acto decisorio de naturaleza culminatoria que debe ser notificado al contribuyente y a la Administración Tributaria y publicado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario que conocía la causa (al día siguiente de su consignación por los árbitros junto con los autos del procedimiento arbitral). Esta motivación, que es renunciable por las partes (artículo 30 de la Ley de Arbitraje Comercial), es obligatoria en materia tributaria por tratarse de un arbitraje de derecho, y es indispensable ya que permite ejercer el correspondiente recurso de apelación previsto en el artículo 323 del COT, por ello se le ha calificado como *"'una formalidad sustancial del procedimiento', cuya omisión o deficiencia pudiera acarrear su nulidad"*[91]. Finalmente destacamos que el Laudo Arbitral es de obligatorio cumplimiento para las partes, pues se equipara a la sentencia judicial.

vii) La **apelabilidad del laudo arbitral** es otro elemento característico de este tipo de arbitraje; en efecto, de conformidad con el artículo 323 del COT, luego de la publicación del Laudo Arbitral, siempre que no haya unanimidad en la decisión, las partes pueden apelar por ante el Tribunal Supremo de Justicia. Esta característica, como ya mencionamos arriba, es contraria a la concepción generalmente aceptada del arbitraje, por cuanto si los particulares tienen la facultad de sustraer la resolución del conflicto (disponible) del Poder judicial para ser resueltas por terceros, uno de los mayores atractivos y características

[90] Tal como lo plantea por ejemplo la autora Mery Bóveda.
[91] Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 182.

fundamentales de esta figura es la garantía de obtener del arbitraje una decisión definitiva, de allí que, tal como señala Gabriel Ruan, las mayoría de las legislaciones en materia arbitral limitan la recurribilidad del laudo a la sola interposición del recurso de nulidad, que sólo procede por causales taxativas relacionadas con la incompetencia, violación del debido proceso, desacato de formas sustanciales y vulneración del orden público[92].

Esta característica es altamente criticada por la doctrina venezolana, toda vez que le resta fuerza a la efectividad de este método de resolución de conflictos, convirtiéndose en lo que Luis Fraga Pittaluga ha llamado un "atípico proceso contencioso tributario en primera instancia"[93], que como señala Gabriel Ruan Santos, es un recurso que esta *"destinado al reexamen judicial integral de la cuestiones sometidas al conocimiento de los árbitros, con el consecuente alargamiento de la duración de los procesos"*[94].

Similar posición mantiene la doctrina internacional, lo cual se evidencia de algunas de las recomendaciones efectuadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en el marco de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito Ecuador en septiembre de 2004, la cual establece:

> *"4. Como una propuesta de procedimiento, sin que los métodos consensuales sean forzosamente previos al arbitraje, cabe asegurar que es conveniente, acudir a ellos en forma previa y que el arbitraje debe considerarse la culminación de las gestiones realizadas por las partes para dar fin a sus discrepancias"*. (Subrayado nuestro).
>
> *"15.Los laudos arbitrales deben ser obligatorios para las autoridades fiscales y para el contribuyente, con autoridad de cosa juzgada"*. (Subrayado nuestro).

[92] Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 184-185.

[93] Fraga Pittaluga, Luis. Ob. Cit **"El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano"** p. 334.

[94] Ibidem. P. 186

De dichas recomendaciones podemos inferir que el objetivo es que el Laudo Arbitral sea una decisión definitiva, y no sujeta a posteriores modificaciones u objeciones, salvo el caso de las nulidades que tienen el objeto de preservar las garantías y derechos de las partes durante el proceso arbitral, así como resguardar el orden público.

Igualmente se ha criticado que este recurso está supeditado a una decisión unánime (que si se quiere es un hecho aleatorio), y no a las razones procesales que generalmente lo inspiran, por lo que si hay unanimidad, los vicios de que pueda adolecer el laudo no podrán ser apelados por la parte afectada.[95]. Consideramos que en este caso, si se trata de normas que afecten las garantías del debido proceso, se puede recurrir su nulidad de conformidad con el artículo 44 de la Ley de Arbitraje Comercial (aplicable de forma supletoria).

Finalmente destacamos que ha surgido la interrogante respecto del trámite procesal de la causa, cuando el laudo haya sido apelado, y a la vez se haya recurrido su nulidad, situación que tampoco está regulada en el COT. Al respecto se ha planteado que por cuanto el conocimiento de ambos recursos corresponde al Tribunal Supremo de Justicia, puede que se acumulen ambas causas (apelación y nulidad) para evitar decisiones contradictorias, o que se desestime uno de los recursos por carecer de sustento, sugiriéndose la prevalencia del Recurso de Nulidad, por ser más cónsono y coherente con la figura del Laudo Arbitral[96].

viii) En el arbitraje tributario, el laudo además de apelable, **está sujeto, como los laudos en materia comercial, al Recurso de Nulidad**, que como acertadamente señala Andrés Mezgravis "permite enfrentar una decisión nula

[95] Pérez Báez, Susana. **Arbitraje Tributario: Recorrido Procesal**. En: Cuestiones Jurídicas, Vol. II, N° 2 Julio-Diciembre 2008. P. 22.

[96] Idem.

y no una decisión injusta"[97], y es que en efecto, si las partes han renunciado libremente al control judicial del fondo de la controversia, no cabría objeción alguna salvo para aquellos casos en que deba considerarse que se emitió un fallo nulo, y no un fallo injusto.

Así, el artículo 324 del COT también establece causas específicas para interponer el Recurso de Nulidad del Laudo Arbitral, dentro de los 8 días siguientes a la publicación del mismo, por las causas establecidas en el artículo 325 del COT, esto es: 1) si la sentencia no se hubiere pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje o estuviere concebida en términos contradictorios de tal manera que no pudiera ejecutarse; 2) si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad comprueba que el objeto de controversia no es susceptible de arbitraje; o 3) cuando en el procedimiento no se hubieran observado las formalidades sustanciales, siempre que tal situación no se hubiera subsanado por las partes.

Para el autor Gabriel Ruan Santos, la segunda de las causales del artículo 325 plantea serios problemas conceptuales respecto de las materias arbitrables, ello debido a la discusión que existe sobre la indisponibilidad del principio de legalidad de las potestades administrativas y de los créditos tributarios, que podría amenazar la viabilidad del arbitraje tributario. Por otra parte también señala el referido autor su preocupación por la amplitud del concepto "formalidades substanciales", que pudiera tener el mismo efecto antes señalado.[98]

Adicionalmente, se ha considerado que por cuanto el COT no establece inequívocamente que las causas establecidas en el artículo 325 sean las únicas que procedan para declarar la nulidad del laudo, y por cuanto el artículo 326 dispone la supletoriedad de la Ley de

[97] Citado por Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 186.
[98] Ibidem. P. 187.

Arbitraje Comercial y del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC), pueden también invocarse las causales de nulidad establecidas en el artículo 44 de la Ley de Arbitraje Comercial[99], a saber:

> *"**Artículo 44.** La nulidad del laudo dictado por el tribunal arbitral se podrá declarar:*
> *a) Cuando la parte contra la cual se invoca demuestre que una de las partes estaba afectada por alguna incapacidad al momento de celebrarse el acuerdo de arbitraje;*
> *b) Cuando la parte contra la cual se invoca el laudo no hubiere sido debidamente notificada de la designación de un árbitro o de las actuaciones arbitrales que así lo ameriten, o no ha podido por cualquier razón hacer valer sus derechos;*
> *c) Cuando la composición del tribunal arbitral o el procedimiento arbitral no se ha ajustado a esta Ley;*
> *d) Cuando el laudo se refiera a una controversia no prevista en el acuerdo de arbitraje, o contiene decisiones que exceden del acuerdo mismo;*
> *e) Cuando la parte contra la cual se invoca el laudo demuestre que el mismo no es aún vinculante para las partes o ha sido anulado o suspendido con anterioridad, de acuerdo a lo convenido por las partes para el proceso arbitral;*
> *f) Cuando el tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo compruebe que según la Ley, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje o que la materia sobre la cual versa es contraria al orden público.*

Finalmente, con relación a los recursos que puedan ejercerse contra la decisión que resuelva sobre la nulidad del Laudo Arbitral, nada se establece ni en el COT ni en la Ley de Arbitraje Comercial. Por su parte el CPC, aplicable supletoriamente de conformidad con el artículo 326 del COT, establece en el ordinal 4° del artículo 312 que el recurso de casación puede proponerse

[99] Longo F., Paolo. Ob. Cit. P. 69.

"contra las sentencias de Tribunales Superiores que conozcan en apelación de los laudos arbitrales".

Esta norma ha sido ampliamente discutida por la doctrina[100], respecto del arbitraje comercial, y recientemente fue analizada en sentencia vinculante de fecha 30 de noviembre de 2011, en la cual, la Sala Constitucional estableció que la sentencia que resuelva sobre la nulidad del Laudo Arbitral no es recurrible en casación, puesto que: *1)* ello iría contra los principios fundamentales del arbitraje establecidos constitucionalmente en el artículo 258 de nuestra Carta Magna (proceso accesible, imparcial, idóneo, transparente, autónomo, independiente, responsable, equitativo y sin dilaciones indebidas, orientado, como bien señala la Sala Constitucional, a disminuir a su mínima expresión el conocimiento de los tribunales ordinarios); *2)* la decisión no es una sentencia de segunda instancia (sino que responde al marco institucional que informa al arbitraje), y en consecuencia no le es aplicable el artículo 312 del CPC (ya que se trata de una decisión conocida en única instancia por parte de los Tribunales Superiores) - acotando además la Sala que el ordinal 4° del artículo 312 hace referencia al arbitramiento regulado por el CPC que se encuentra parcialmente derogado por la Ley de Arbitraje Comercial-; y *3)* la doble instancia sólo es obligatoria en materia penal, por lo que el derecho a recurrir supone la previa previsión legal de un recurso o medio procesal destinado a la impugnación del acto. En ese sentido, al no existir ni en la Ley de Arbitraje Comercial ni en el CPC, previsión expresa en torno a la recurribilidad en casación de las sentencias que resuelvan sobre la nulidad de un Laudo Arbitral, no procede, en opinión de la Sala Constitucional, el recurso de casación. No obstante ello, aclara la sentencia que dicha sentencia si puede ser objeto de control

[100] Al respecto ver: Saghy Cadenas, Pedro y Tejera Pérez, Victorino. **"Arbitraje Comercial y Casación Civil"**. En: **Derecho y Sociedad N° 9. Negociación, Mediación y Arbitraje.** Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Monteavila. Caracas, Venezuela. p. 245-266 y Mezgravis, Andrés. **"Recursos contra el Laudo Arbitral Comercial.** En: **Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial"**. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, Venezuela. 1999.p. 263.

jurisdiccional, como lo es el amparo constitucional y la solicitud de revisión constitucional.

Así las cosas, si bien la sentencia arriba citada versó sobre un Laudo Arbitral dictado de conformidad con la Ley de Arbitraje Comercial, creemos que el criterio en ella contenida es aplicable igualmente a los Laudos Arbitrales que se dicten de conformidad con el COT, ya que en primer lugar, en el caso concreto del arbitraje tributario, el recurso de casación no está previsto legalmente para impugnar las decisiones que resuelvan sobre la nulidad del Laudo Arbitral, por otra parte, ello sería igualmente contrario a los principios del arbitraje, consagrados constitucionalmente, y además, siendo que de conformidad con el artículo 324 del COT, la decisión emana del Tribunal Supremo de Justicia, no puede hablarse de una doble jurisdicción propiamente dicha. Luego, podría afirmarse que contra la sentencia que decida sobre la nulidad del Laudo Arbitral sólo es admisible, en la medida en que se cumplan los extremos de Ley, el amparo constitucional y la solicitud de revisión constitucional.

9.4. Materias arbitrables.

Generalmente, se ha establecido en las leyes, que pueden someterse a arbitraje, las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir, y se indican de forma expresa en el texto normativo aquellos aspectos que no son transables. En el ámbito tributario, las materias que pueden ser objeto de arbitraje no se especifican en ninguna norma. Si bien se señala en el artículo 312 del COT que las materias arbitrables son aquellas que pueden ser objeto de transacción, de conformidad con el artículo 305 del COT[101], lo cierto es que dicho artículo (ni ningún otro en el COT) establece cuales son las materias transables (esto según el COT de 2001, puesto que bajo el

[101] Este artículo dispone: *"Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo, la cual deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución".*

COT de 1994, se disponía que sólo eran transables las cuestiones de hecho[102]).

En primer lugar debemos destacar que el artículo 313 del COT establece que queda expresamente prohibida la reapertura de los lapsos para la interposición de recursos administrativos y judiciales; esta prohibición busca impedir que se use el arbitraje para suplir la omisión por parte de los contribuyentes en el ejercicio de sus cargas procesales y de esa forma tengan lugar recursos ya caducados, ello se explica dada la naturaleza pública de la institución de la caducidad (orden público)[103].

Por otro lado, en cuanto a la materia arbitrable, y con relación al cambio que incorporó el COT de 2001 respecto de las materias transables, algunos autores opinan que al haberse modificado la transacción establecida en el COT, en el sentido de no limitarla a los hechos, y además no restringir de forma alguna las transacciones sobre el significado de la norma jurídica, se manifestó la intención del legislador de dar más espacio al arbitraje a los fines de descongestionar la justicia tributaria.[104]

Concuerda la mayoría de la doctrina venezolana, al hacer exhaustivos análisis sobre la materia arbitrable, que el arbitraje tributario (contrario a lo que argumentaba la doctrina clásica para su improcedencia en esta materia), no vulnera de forma alguna el principio de legalidad[105], ni tampoco la indisponibilidad de las potestades administrativas ni del crédito tributario[106], sino que por el contrario, como señala Gabriel Ruan Santos, cuando el

---

102 Esta norma fue criticada por la un importante sector de la doctrina venezolana, toda vez que resulta prácticamente imposible separar las cuestiones fácticas de las jurídicas, ya que existe entre estas una interdependencia (Blanco Uribe, Alberto. Ob. Cit. p. 39). Los hechos están entremezclados con su calificación jurídica, el derecho tributario no opera desnudo, sino con hechos significativos frente a las normas jurídicas.

103 Ruan Santos Gabriel. Ob. Cit. P. 180

104 Fraga Pittaluga, Luis. El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Ob. Cit. P. 327-328

105 Ver Ibidem. p. 318 y Blanco Uribe, Alberto. Ob. Cit. P. 33-34-

106 Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 188

legislador concibió el arbitraje tributario resguardó dichos principios, concretamente, al reducir la utilización de la transacción y el arbitraje a nivel judicial, y al disponer que los árbitros sólo pueden ser de derecho y que sus laudos deben estar debidamente motivados, asegurando así la recta aplicación del derecho objetivo.[107] En nuestra opinión, tampoco se infringiría el principio de legalidad a nivel administrativo, siempre y cuando el arbitraje en ese nivel esté concebido en la Ley, y esté debidamente delimitado su funcionamiento, pues como observaremos más adelante, el acuerdo sólo versa sobre el mecanismo de resolución de conflicto, y no sobre la decisión material de la disputa, esto es, sobre la obligación tributaria. Tal decisión corresponderá a un tercero, debidamente autorizado por la Ley para ello, y su decisión (por tratarse de un arbitraje de derecho) estará ajustada a los límites establecidos en el ordenamiento jurídico aplicable al caso concreto.

También se ha aseverado que el arbitraje no vulnera ni los principios de igualdad, justicia, generalidad ni capacidad contributiva, pues no supone concesiones reciprocas entre las partes, ni concede beneficios particulares a un contribuyente en desmedro de los demás (ya que cumplidas las condiciones de procedencia del arbitraje, todos los demás contribuyentes que se encuentren en igual situación pueden acceder al arbitraje), tampoco significa un perdón, remisión o exoneración de la obligación tributaria, por lo que no se afecta el principio de capacidad contributiva.[108]

Es importante destacar que el arbitraje no supone un convenio sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, quedando las partes sólo facultadas para el acuerdo sobre el procedimiento y sobre las personas encargadas de resolver la disputa[109].

---

107 Ibidem. P. 188-189.

108 Bóveda, Mery. Ob. Cit.P. 299

109 Fraga Pittaluga, Luis. El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Ob. Cit. P. 322.

Sobre la limitación derivada del orden público, debemos destacar que no todas las normas tributarias son de orden público, y el arbitraje no es contrario a éste[110]. Será contrario sólo en la medida en que sea contrario al conjunto de valores y principios destinados a resguardar la generalidad, igualdad, transparencia y justicia que asegura la ley al sistema tributario venezolano[111].

Así, varios autores señalan como ejemplo de aspectos que pueden ser arbitrables los siguientes:

a) Conceptos jurídicos indeterminados: su significado no se encuentra en la Ley y debe ser deducido por el interprete[112] pues generan una amplia incertidumbre[113] (requisitos de deducibilidad del gasto como la normalidad y necesidad del mismo; valor de mercado; carácter usual de comisiones y pagos, precios razonables; precios de transferencia - que incluso permiten la existencia de un acuerdo previo- descuentos normales en el comercio, relación razonable entre ciertos conceptos contables y valores de enajenación, precios de transferencia, etc.).

b) El ejercicio de facultades discrecionales por parte de la Administración Tributaria: Se trata, según nos señala Gabriel Ruan Santos, de hipótesis normativas en la cuales la Administración Tributaria puede elegir entre distintas alternativas, luego de efectuar una valoración de los hechos frente a la norma jurídica (que aunque debe ser muy reducido, existe en la mayoría de las legislaciones)[114].

c) En materia de presunciones legales: por ejemplo cuando tales presunciones están destinados a apoyar la determinación tributaria indirecta o sobre base presunta (como

[110] Este orden público según nos señala Ruan Santos, Gabriel, estaría destinado a preservar el principio de legalidad y los valores d generalidad, igualdad, transparencia, y justicia que asegura la Ley, como Fuente de Derecho.

[111] Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 198.

[112] Fraga Pittaluga Luis. El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Ob. Cit. p. 323

[113] Ruan Santos, Gabriel. P. 202

[114] Ibidem. P. 203

señala Luis Fraga Pittaluga[115], es una cuestión probatoria comprendida en el ámbito de la fijación de los hechos). Concretamente, en opinión de Gabriel Ruan Santos[116], en esta materia sería arbitrable la verdad material que pretenda demostrar el contribuyente para que no se le aplique la presunción.

d) En materia de tópicos jurídicos: que según nos comenta Gabriel Ruan Santos, son variables en relación con las circunstancias de cada situación jurídica, dando como ejemplo los siguientes: *"son ingresos, costos o gastos los que lo sean contablemente, a menos que la Ley explicite otra cosa"; " todo aumento de costo tributario va asociado a un ingreso tributable", "los gastos deben vincularse con los correspondientes ingresos"*[117]

También se señalan como materias arbitrables la reparación de daños ocasionados por el funcionamiento de la Administración Tributaria[118] (que más que un arbitraje tributario, sería un arbitraje administrativo), así como la arbitrabilidad de los Convenios de Estabilidad Jurídica, cuya interpretación y aplicación es, en principio, aún más arbitrable, por tratarse de aspectos derivados de un contrato (que si bien regido por la Ley, tiene la particularidad de plasmar la voluntad de las partes del mismo -esto es- tanto contribuyente como Administraciones Tributarias contratantes) y no de aspectos que nacen de la Ley[119].

---

115 Fraga Pittaluga, Luis. El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Ob. Cit. P. 323

116 Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 203.

117 Ibidem. P. 201-204 y Fraga Pittaluga, Luis. El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Ob.Cit. P. 323.

118 Ruan Santos, Gabriel. Ob. Cit. P. 204

119 De hecho, esa arbitrabilidad es reconocida en el caso de los Contratos de Estabilidad Jurídica consagrados en la Ley de Promoción y Protección de Inversiones venezolana (que versan entre otros aspectos, sobre impuestos nacionales), y así el artículo 18 *ejusdem* establece que las controversias que puedan surgir entre el inversionista y el Estado sobre la interpretación y aplicación del contrato, serán sometidas a arbitraje institucional, de conformidad con la Ley de Arbitraje Comercial. Ello (si bien representa un choque con el tipo de arbitraje establecido en el COT, esto es, independiente) reitera la arbitrabilidad de los convenios tributarios. Sobre la arbitrabilidad de los

9.5. Procedimiento arbitral.

El procedimiento arbitral se inicia, de conformidad con el artículo 312 del COT, dentro del procedimiento judicial, una vez que ya se ha interpuesto el Recurso Contencioso Tributario, y éste ha sido admitido. El compromiso arbitral debe constar en el expediente del Tribunal Contencioso Tributario respectivo, y el mismo debe contener de forma inequívoca las materias que se someterán al conocimiento de los árbitros. Según dispone el artículo 315 del COT, el compromiso arbitral debe estar suscrito por el apoderado judicial del contribuyente (que debe tener facultad expresa para arbitrar la disputa, según lo dispone el artículo 154 del CPC), y por el representante judicial de la Administración Tributaria (quien debe estar autorizado por la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria).

Una vez firmado el compromiso arbitral, los aspectos que fueron sometidos a arbitraje quedan excluidos de la jurisdicción contencioso tributaria, y la causa queda automáticamente suspendida (artículo 320 del COT), no importa el estado en el cual se encuentre la causa. Inmediatamente el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario que conocía el Recurso Contencioso Tributario, pasará los autos del expediente a los árbitros (en este caso, debe entenderse la expresión "inmediatamente" como: tan pronto se constituya el Tribunal Arbitral). Según establece el artículo 316, cada parte designará un árbitro (que debe ser abogado), y el tercero (que también debe ser abogado) será elegido de mutuo acuerdo por los árbitros. De no existir consenso entre éstos, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario elegirá al tercer árbitro.

Dispone este mismo artículo que los honorarios de los árbitros y demás gastos debe costearlos el contribuyente o responsable

Convenios de Estabilidad Tributaria, recomendamos ver: Araoz Villena, Luis Alberto. "Algunas Consideraciones sobre los Convenios de Estabilidad Tributaria en el Régimen de Promoción a la Inversión Privada" En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 40. Lima, Perú. 2003. (consultado el 01-03-2012) Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev40_LAAV.pdf

(este es uno de los elementos que también hace poco atractivo el arbitraje tributario), salvo que el arbitraje lo haya solicitado la Administración Tributaria y así conste en el compromiso arbitral, en cuyo caso todos los gastos correrán por cuenta de la Administración Tributaria. También permite la citada norma que ambas partes acuerden compartir en partes iguales los honorarios y gastos ocasionados por el arbitraje.

Los árbitros designados deberán manifestar su aceptación dentro de los 5 días hábiles siguientes, por ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, y deberán realizar un arbitraje de derecho. El cargo de árbitro es irrenunciable, so pena de delito de denegación de justicia, ello de conformidad con el artículo 318 del COT. El referido artículo a su vez dispone que en caso de ser necesaria una nueva designación, la misma se efectuará de la misma forma que se realizo la primera.

Durante el procedimiento arbitral, tanto los tribunales (ordinarios y especiales) como las autoridades públicas, están en el deber de prestar toda la cooperación posible al Tribunal Arbitral (artículo 319). Los árbitros, según lo dispuesto en el artículo 322, deberán dictar una decisión en los seis meses próximos a la constitución del Tribunal Arbitral, los cuales son prorrogables por otros seis meses (de oficio o a solicitud del contribuyente); el Laudo que pone fin al procedimiento arbitral, debe constar por escrito, debe ser motivado y debe estar firmado por el Tribunal Arbitral, órgano este encargado de notificar la decisión a ambas partes, el Laudo se debe pasar con los autos del procedimiento Arbitral al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, quien lo publicará al día siguiente de haberse consignado el mismo (artículo 321). En teoría sólo se debería publicar el Laudo, y preservarse la no publicidad de los autos del procedimiento, asegurándose así la confidencialidad que caracteriza a todo arbitraje, no obstante ello, la norma del COT no es clara, y hace referencia tanto al Laudo como a los autos del expediente, por lo que, en principio, pareciera que el arbitraje tributario carece del elemento confidencialidad típico del arbitraje comercial (consagrado en el artículo 42 de la Ley de Arbitraje Comercial).

El Laudo de acuerdo al artículo 321 del COT, es de obligatorio cumplimiento para todas las partes, y, tal como prevén los artículos 323 y 324, está sujeto al recurso de apelación[120], (dentro de los 8 días hábiles siguientes), y al recurso de nulidad (dentro de los 8 días hábiles siguientes) reseñado en puntos anteriores. La ejecución del Laudo corresponde, conforme al artículo 323, al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, siguiendo las normas de ejecución de sentencias previstas en el COT.

Finalmente, como ya se señaló, se aplica supletoriamente en este caso la Ley de Arbitraje Comercial y el CPC, según señala el artículo 326 del COT, a los fines de dilucidar el procedimiento a seguir (en caso de no acordarse en el compromiso arbitral), para resolver asuntos concretos, no regulados por el COT, como por ejemplo, solicitud, trámite y ejecución de medidas cautelares, evacuación de pruebas ultramarinas, recusación de árbitros, entre otros.

9.6. Sobre el Arbitraje Tributario Internacional.

El arbitraje tributario internacional, es aquel por medio del cual se busca dirimir una controversia de carácter tributario entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias de dos o más Estados[121].

Este tipo de arbitraje se plantea particularmente en el caso de Tratados Bilaterales y Multilaterales en materia tributaria (en su

[120] El lapso para intentar este recurso no se encuentra establecido en el COT. En opinión de Susana Páez Báez, podría aplicarse analógicamente el artículo 298 del CPC, que establece que el término para apelar (bien sea la sentencia definitiva o la interlocutoria, salvo disposición especial) es de 5 días (p. 22). No obstante lo anterior, en nuestra opinión, siendo que ni el COT, ni la Ley de Arbitraje Comercial, ni el CPC regulan el lapso para apelar los laudos arbitrales, consideramos que, tomando en cuenta la especialidad de la materia tributaria, la norma que debería aplicarse analógicamente, es el artículo 278 del COT, que plantea que el lapso para la apelación de la sentencia definitiva (asimilable al Laudo) es de ocho días.

[121] Lozano Rodríguez, Eleonora. **En Defensa del Arbitraje Internacional en Materia Tributaria: Una Propuesta para los Países Latinoamericanos**. Tesis para optar al Título de Doctora en Derecho. Salamanca, España. P. 48

mayoría para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta), respecto de la interpretación y aplicación de las normas allí contenidas, bien sea entre un contribuyente y un Estado Contratante, o entre ambos Estados Contratantes.

Si bien estos instrumentos legales establecen en su mayoría un procedimiento amistoso[122] (que se inclina hacia la negociación internacional, sin que exista función jurisdiccional de los Estados), lo cierto es que se ha objetado sobre dicho procedimiento, que no garantiza su aplicación, pues su inicio depende del poder discrecional de la Administración Tributaria, y de iniciarse este, la falta de participación del contribuyente afectado (de ser el caso de una objeción que se haya iniciado con una solicitud de un contribuyente) podría alejar a las autoridades de los Estados Parte de la solución concreta requerida por el administrado; también se critica que los Estados Parte no están obligados a llegar a una solución del conflicto, sino sólo a negociar, y más aún, no existe un lapso preciso para dichas negociaciones, por lo que puede transcurrir mucho tiempo sin que se llegue a una solución concreta[123].

Así las cosas, ha tomado fuerza en el fuero internacional la figura del arbitraje internacional, que se ha consagrado en varios Convenios para Evitar la Doble Tributación[124] (al punto que ha sido incluido en el Modelo Convenio de la OCDE), que representa un mecanismo más efectivo (sobre todo cuando se trata de resolver disputas generalmente originadas por consecuencias tributarias derivadas por la actividad del comercio internacional, área en la cual el arbitraje ha resultado altamente efectivo).

---

122 Ver artículo 25 de los Convenios Modelo de la OCDE y de la ONU, en donde se establece con detalle las particularidades de este procedimiento.

123 Para conocer en detalle esta y otras objeciones, recomendamos ver: Chávez Gonzáles, Marco. **"El Arbitraje Internacional Tributario y los Convenios para evitar la Doble Tributación suscritos por El Peru".** En: Revista Iberoamericana de Arbitraje y Mediación. Argentina. 2006.(Consultado el 18-12-2011) Disponible en: http://www.servilex.com.pe/arbitraje/colaboraciones/tributacion.php#**

124 Siendo uno de los precedentes más significativos el convenio suscrito entre Alemania y Estados Unidos de Norteamérica en 1989.

Puede evidenciarse como el arbitraje se ha concebido en el fuero internacional como un mecanismo eficaz para la solución de controversias en el ámbito tributario internacional, cuando, en el marco de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, de fecha septiembre de 2004, se efectuaron las siguientes recomendaciones:

> *"12. Los Estados deben tener la posibilidad de llegar a un acuerdo amigable, dentro de un plazo razonablemente breve, antes de poder acudir al arbitraje."* (Subrayado nuestro).
>
> *"13. El arbitraje internacional obligatorio para resolver las controversias que plantean la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios debe ser el método habitual para zanjar estas cuestiones por ser un mecanismo imparcial y especializado, que infunde seguridad y confianza."*(Subrayado nuestro).
>
> *"16. El arbitraje tributario internacional debe confiarse a tribunales arbitrales, integrados por personas independientes, de notoria competencia en materia tributaria."*

De lo anterior se colige que la doctrina internacional está de acuerdo con un procedimiento amistoso que sea, en la medida de lo posible, breve, y resalta la preminencia que le dan al arbitraje tributario internacional para el caso de disputas relativas a casos de doble tributación. Ello se ve reforzado por la inclusión que hizo la OCDE del arbitraje en el artículo 25 del Modelo Convenio y sus comentarios, así como los comentarios del Modelo Convenio de la ONU.

No obstante su acogida, debemos destacar que esta figura también ha sido objetada por la doctrina, considerando que la misma compromete la soberanía de los Estados, así como las objeciones al arbitraje interno como lo son la violación al principio de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario (objeciones que como ya mencionamos en puntos anteriores han sido superadas),sin embargo, existen principios como la practicabilidad, la eficacia económica y otros derivados de nuevas fuentes de derecho internacional tributario, como por ejemplo los propios

Convenios para Evitar la Doble Imposición y el *Soft Law* (que a su vez surge de instrumentos legales que no son obligatorios para quienes los suscriben pero que tienen una amplia acogida en el fuero internacional, como son los modelos convenios de la OCDE y sus comentarios) que favorecen su aplicación[125].

En el caso venezolano, debemos señalar que existen 2 convenios vigentes, uno con el Gobierno de México (suscrito en 1997) y otro con el Gobierno de Canadá (suscrito en 2004), que contemplan expresamente la aplicación del arbitraje tributario internacional, en caso de que el procedimiento amistoso sea infructuoso. A continuación, citamos el texto del párrafo 6 del artículo 24 del convenio suscrito con los Estados Unidos Mexicanos y el párrafo 5 del artículo 25 del convenio suscrito con el Gobierno de Canadá, respectivamente:

Artículo 24 (México).

"6. Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los parágrafos anteriores del presente artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática".[126]

Artículo 25 (Canadá).

"5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes siguiendo los parágrafos precedentes de este artículo, el caso podrá someterse a arbitraje, si ambas autoridades competentes y el

[125] Lozano Rodríguez, Eleonora. Ob. Cit. P. 52

[126] G.O. Nº 5.273Extraordinario de fecha 6 de noviembre de 1998.

contribuyente acuerdan obligarse por escrito de la decisión de la Junta de Arbitraje. La decisión de la Junta de Arbitraje, en el caso en particular, deberá ser de obligatorio cumplimiento en ambos Estados con respecto a ese caso. El procedimiento deberá ser establecido por medio de un intercambio de notas entre los Estados Contratantes".[127]

Además de estos dos convenios, existe un convenio suscrito con los Países Bajos que permite acudir a mecanismos de solución establecidos por el Derecho Internacional, que como ya hemos visto, es el arbitraje internacional (puesto que el procedimiento amistoso está expresamente previsto en el texto del Convenio). El artículo 25 de dicho convenio establece:

Artículo 25.

"6. Si las autoridades competentes de los Estados Contratantes no pudieran resolver alguna controversia relativa a la interpretación o aplicación del presente Convenio en un caso específico por medio de un arreglo amistoso de acuerdo con los procedimientos de los párrafos 1, 2, 3 y 4, podrán, según el caso y si ambas autoridades competentes están de acuerdo, someter dichas controversias al mecanismo de solución establecido por el Derecho Internacional. Estos procedimientos deberán ser convenidos entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes".[128]

Las normas anteriormente citadas evidencian que el arbitraje tributario internacional es un procedimiento subsidiario, pues opera sólo si no prospera el procedimiento amistoso, y no es obligatorio, sino que para su ejecución, es necesario que se exprese la voluntad inequívoca de las partes a someter su disputa a arbitraje, y a obligarse a cumplir la decisión que emane de los árbitros.

Como reflexión final sobre el tema de "El Arbitraje Tributario", destacamos las bondades de ésta institución que se han descrito en este trabajo, tanto a nivel interno como internacional, y

[127] G.O. N° 37.927 de fecha 29 de abril de 2004

[128] G.O. N° 5.180 Extraordinario de fecha 4 de noviembre de 1997.

que permiten afirmar la gran importancia del arbitraje a los fines de lograr soluciones eficaces y eficientes entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, más aun considerando la especialidad que caracteriza a esta área del derecho, y el dinamismo presente en la realidad económica de los contribuyentes. En atención a esa importancia, particularmente consideramos necesario revaluar las características del arbitraje tributario consagrado en el COT para que en una eventual reforma, se corrijan aspectos fundamentales que hemos señalado a lo largo de este capítulo, y que son clave para la aplicación efectiva de esta institución en Venezuela.

Bibliografía

Obras consultadas:

ANAIS DAS XX JORNADAS DO ILADT ANO 2000 SALVADOR-BAHÍA. *"Tema I Derechos Humanos y Tributación"*

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, *"Competencias por el territorio de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario"*, Revista Derecho Tributario, N° 102, Caracas, 2004.

_____, *"Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999"*, Revista Derecho Tributario, N° 111, Caracas, 2006.

ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. *"Algunas Consideraciones sobre los Convenios de Estabilidad Tributaria en el Régimen de Promoción a la Inversión Privada"* En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 40. Lima, Perú. 2003. (consultado el 01-03-2012) Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev40_LAAV.pdf

ARAUJO JUÁREZ, José. *"Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo"*, Vadell Hermanos Editores, Valencia, 1996.

ARRIETA ZINGUER, Miguel, *"La suspensión de los efectos del acto en el Recurso Contencioso Tributario venezolano"*, Tributum, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias, Nro. 13, Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Estado Táchira, enero - junio, 2004.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario, "*In memoriam Ilse Van der Velde Hedderich*", A.V.D.T., Caracas, 2001.

Associaçao Brasileira de Direito Financiero, Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, "*Direitos humanos e tributaçao*", Salvador, Bahia, Brasil, 2000.

ATCHABAHIAN, Adolfo. "*Arbitraje e Impuestos*". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Argentina (consultado el 18-12-2011). Disponible en: http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/d3c584668f63d4ae03256e880065ee50/$FILE/doctrina0198.pdf

BADELL MADRID, Rafael. "*Medios Alternativos de Solución de Conflictos en el Derecho Administrativo Venezolano. Especial Referencia al Arbitraje en los Contratos Administrativos*". Caracas, Venezuela. 2006. (consultado el 18-12-2011) Disponible en: http://www.badell-grau.com/?pag=17&ct=75

BARILARI, André, "*Le Contentieux Fiscal*", Revue Francaise de Finances Publiques, N° 17, 1987.

_____, "*Les Droits du Citoyen face aux Administrations Fiscales ou Douanières*", Revue Française de Finances Publiques, N° 17, 1987.

BARNOLA, José Pedro (h), "*La caducidad del recurso contencioso tributario y la protección de la confianza legítima*", Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal, Nro. 2, Instituto Venezolano de Estudios de Derecho Procesal (Invedepro), Editorial Livrosca, julio-diciembre 1999.

BARROS CARVALHO, Paulo de, "*Aspectos da prova no procedimento administrativo trubutário*", en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo I, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.

BAUMEISTER TOLEDO, Alberto, "*Algunas Consideraciones sobre las Modificaciones del Texto Constitucional en Temas relacionados con el Poder Judicial, Justicia y Procedimiento. Sus Efectos dentro del Procedimiento Administrativo y Judicial Tributario*", ponencia presentada en las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario "Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, Caracas, 2000.

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *"El Recurso Contencioso Tributario en el Derecho Procesal"*, Revista Derecho Tributario, N° 70, 1996.

_____, *"Las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario"*, FUNEDA, Caracas, 1997.

_____, *"Los derechos del contribuyente en la Constitución de 1999"*, V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario "Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, Caracas septiembre 2000.

_____, *"Conciliación, el Arbitraje y la Transacción como métodos de Resolución de Conflictos Administrativos"*. En: Revista de la Facultad de Derecho. UCAB. Caracas, Venezuela. 2002

_____, *"Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad"*, En Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001, obra colectiva, coordinador Jesús Sol Gil, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, Caracas, 2002, pp. 659 a 718.

_____, *"La libertad probatoria en el proceso tributario"*, en Temas de derecho administrativo, Volumen I, Libro homenaje a Gonzalo Pérez Luciani, Colección libros homenaje N° 7, Fernando Parra Aranguren Editor, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2002, pp. 281 a 349.

_____, *"El Recurso Contencioso Tributario en el Derecho Procesal. Actualizado al COT 2001"*, Revista de Derecho Tributario, Nro. 95, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, abril-mayo-junio 2002, pp. 45 a 99.

_____, *"Medidas Cautelares para Asegurar el Cobro de la Deuda Tributaria"*, en "Contencioso Tributario Hoy., Jornadas Internacionales", Tomo II, Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA) y Asociación Venezolana de Derecho Tributario (A.V.D.T.), Caracas, 2004, pp. 13 a 30.

_____, *"Análisis crítico de jurisprudencia tributaria"*, Revista Derecho Tributario, N° 107, Caracas, 2005.

_____, *"La conciliación, el arbitraje y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos"*. En: IV Jornadas internacionales de derecho administrativo "Allan Randolph Brewer - Carías". Caracas, 2006, FUNEDA.

_____, *"Los jueces tributarios y el control de constitucionalidad"*, Revista Derecho Tributario, Nº 111, Caracas, 2006.

BÓVEDA, Mery. *"Arbitraje Tributario en Venezuela"*. En: Revista de Derecho Tributario. Nº 105. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2004.

BREWER-CARÍAS, Allan, *"Consideraciones sobre el Contencioso Administrativo como un Derecho Constitucional a la Tutela Judicial frente a la Administración"*, Revista de Derecho Público, Nº 49, Editorial Jurídica Venezolana, 1992.

_____, *"Las Transacciones Fiscales y la Indisponibilidad de la Potestad y Competencia Tributarias en la obra colectiva* ***Temas Tributarios***". Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50. Asociación Venezolana de Derecho Tributario 1969-1999, Livrosca, Caracas, 1999, páginas 171 y ss.

_____, *"El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo"*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002.

BREWER-CARÍAS, Allan R., RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard y URDANETA TROCONIS, Gustavo. *"Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Introducción preliminar, guía de lectura, sistemática general e índice alfabético"*. Colección Textos Legislativos N° 1, 9na. Edición, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996.

BRICEÑO SIERRA, Humberto, *"Derecho Procesal Fiscal"*, Cárdenas, Editor, México 1975.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Angel, *"Los procedimientos de Nulidad y Anulabilidad contra Actos Tributarios"*, Tecnos, Madrid 1997.

CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, *"Suspensión jurisdiccional de los efectos del acto administrativo"*, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.

CANO, M., *"La transacción y el arbitraje en el código orgánico tributario de 2001"*. En: *Temas de actualidad Tributaria*. Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, páginas 247 y ss., 2009.

CANOVA GONZÁLEZ, Antonio, "*Criterios de Procedencia de las Medidas Cautelares en el Contencioso Administrativo*", Revista de la Facultad de Derecho, Nº 50, UCAB,1996.

_____, "*Reflexiones para la Reforma del Sistema Contencioso Administrativo Venezolano*", Editorial Sherwood, Caracas, 1998.

CARNELUTTI, Francesco, "*La Prueba Civil*", Depalma, Bueos Aires, 1982.

CASADO BALBÁS, Lilia, "*Principios procesales atinentes al procedimiento del recurso contencioso tributario*", Revista Derecho Tributario, Nº 107, Caracas, 2005.

CASADO BALBÁS, Lilia y SUÁREZ ALCALDE, Freddy, "*Sobre el proceso tributario*", Senpress, C.A., Caracas, 2006.

CONTRERAS, F., "*Disquisiciones tributarias*". Mérida, Universidad de los Andes., 1969.

CHAVERO GAZDIK, Rafael J., "*El Nuevo Régimen del Amparo Constitucional en Venezuela*". Paredes Editores, 2002.

CHÁVEZ GONZÁLES, Marco. "*El Arbitraje Internacional Tributario y los Convenios para evitar la Doble Tributación suscritos por El Perú*". En: Revista Iberoamericana de Arbitraje y Mediación. Argentina. 2006 (Consultado el 18-12-2011) Disponible en: http://www.servilex.com.pe/arbitraje/colaboraciones/tributacion.php#**

DE LOS RÍOS, María Teresa y ROUVIER MATOS, Rafael. "*Alcance de la Naturaleza Jurídica del Arbitraje Tributario como Medio Alternativo de la Resolución de Conflictos*". Tesis de Grado. Universidad Rafael Urdaneta. Maracaibo, Venezuela. 2004.

DÍAZ IBARRA, Valmy y JRAIGE ROA, Jorge, "*Costas procesales y revocatoria de los actos por la Administración en el contencioso tributario*", Temas de Derecho Procesal, Colección Estudios Jurídicos Nro. 15, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2005.

DUPOUY MENDOZA, Elvira, "*Convenimiento, Perención y Desistimiento en el Proceso Contencioso Tributario*", en "Contencioso Tributario Hoy", Tomo I, Ediciones FUNEDA, Caracas, 2004.

EVANS, Ronald "*Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*", Mc Graw Hill, Caracas, 1999.

FALCÓN y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. "*Derecho Fiscal Internacional*". Marcial Pons. Madrid, España. 2010.

FONROUGE, Giuliani, *"Derecho Financiero"*, Volumen II, Segunda Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

_____, *"Derecho Financiero"*, Buenos Aires, Vol. I., 2004

FRAGA PITTALUGA, Luis, *"La Actividad Consultiva de la Administración Tributaria y la Impugnabilidad de sus Actos"*, Revista Fundación Procuraduría, Nº 16, Caracas, 1996.

_____, *"El Proceso Cautelar Autónomo en el Ámbito Jurídico-Tributario"*, Revista Tachirense de Derecho, Nº 8, San Cristóbal, 1996.

_____, *"El Arbitraje y la transacción como métodos alternativos de resolución de conflictos administrativos"*. En: IV Jornadas internacionales de derecho administrativo "Allan Randolph Brewer - Carías". Caracas, FUNEDA, 1998.

_____, "La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria", Fundación Estudios de Derecho Administrativo (Funeda), Caracas, 1998.

_____, *"Homenaje a la Memoria de Ilse Van der Velde"*, Funeda-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.

_____, *"Los Recursos Tributarios. El Efecto Suspensivo y Las Medidas Cautelares"*. FUNEDA, Caracas, 1998.

_____, *"Una Aproximación hacia el Estudio del Arbitraje en Materia Tributaria"*. En: Homenaje a José Andrés Octavio. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Torino. 1999.

_____, *"El Arbitraje en el Derecho Administrativo"*. Editorial Torino. Caracas, Venezuela. 2000.

_____, *"Arbitraje Tributario Internacional"*. En: Legal Report. CEDCA. p. 65 (consultado el 01-03-2012). Julio-Agosto 2011. Disponible en: http://www.cedca.org.ve/documentos/legal_report/Fraga-ago.pdf

_____, *"El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano"*. En: Revista de Derecho Tributario. Nº 105. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2004.

GALAPERO FLORES, Rosa, *"Suspensión de la ejecución de los actos tributarios"*, en "Derechos y garantías del contribuyente", Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *"Hacia una Reconstrucción de la Justicia Administrativa. El problema de los Derechos Reaccionales y la Subjetivización de los Recursos llamados Objetivos"*, Revista de Derecho Público, N° 27, Editorial Jurídica Venezolana, 1986.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón *"Curso de Derecho Administrativo I"*, Editorial Civitas, S.A, Madrid, 1986.

GELSI BIDART, Adolfo, *"Algunos conceptos procesales relacionados con el Fisco"*, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.

GIMENO SENDRA, Vicente et alii, *"Derecho Procesal Administrativo"*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús *"Manual de Procedimiento Administrativo"*, Civitas Ediciones, S.L, Madrid, 2000.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, HERNÁNDEZ G., José I. y otros, *"Manual de Práctica Forense Contencioso Administrativo"*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2009.

HERNÁNDEZ B., César J., *"Las transacciones petroleras a la luz del Código Orgánico Tributario"*. En: Revista de control fiscal N° 107. Caracas. Contraloría General de la República., 1982.

_____, *"La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros o la violación del Estado de Derecho"*. En: *Temas Tributarios*. Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a 50. Asociación Venezolana de Derecho Tributario 1969-1999, Caracas, Livrosca, 1999.

_____, *"El Seniat y la Determinación Tributaria"*. Vadell Hermanos Editores, C.A. 2002.

_____, *"El Arbitraje Tributario"*. En: Revista de Derecho Tributario. N° 105. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2004.

_____, *"El arbitraje tributario"*. En: XXXIV Jornadas J.M. Domínguez Escovar: Derecho Tributario. Barquisimeto, Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, 2009.

AVDT
Asociación Venezolana de Derecho Tributario

HERNÁNDEZ MENDIBLE, Víctor, "*Tendencias de la tutela cautelar en el derecho procesal administrativo*", Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal, Nro. 2, Instituto Venezolano de Estudios de Derecho Procesal (Invedepro), Editorial Livrosca, julio-diciembre 1999.

HERRENDORF, Daniel E., "*El Poder de los Jueces, Como piensan los Jueces que piensan*", 3ª edición actualizada, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1998.

HUNG VAILLANT, Francisco. "*Reflexiones sobre el Arbitraje en el Sistema Venezolano*". Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica Venezolana. 2001.

IN MEMORIAN: Ilse van der Velde Hedderich. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2001.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. "*Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II: El Arbitraje en Materia Tributaria*". (Consultado el 18-12-2011) Disponible en: http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx

JARACH, Dino, "*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*", Editorial Cangalio, Buenos Aires, 1993.

JIMÉNEZ MEZA, Manrique, "*La Legitimación Administrativa para la Defensa de los Intereses Legítimos y los Derechos Subjetivos*", Litografía e imprenta LIL, San José de Costa Rica, 1990.

LEAL WILHELM, Salvador, "*Teoría del procedimiento contencioso administrativo*", Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2006.

LE BERRE, Jean-Michel, "*Contentieux Fiscal et Contientieux Administratif Général*", Revue Francaise de Finances Publiques, Nº 17, 1987.

LONGO, Paolo. "*El Arbitraje y el Sistema Constitucional de Justicia*". Editorial Fronesis. Caracas, Venezuela. 2004.

LÓPEZ MOLINO, Antonio María, "*Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*", Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.

LOZANO RODRÍGUEZ, Eleonora. "*En Defensa del Arbitraje Internacional en Materia Tributaria: Una Propuesta para los Países Latinoamericanos*". Tesis para optar al Título de Doctora en Derecho. Salamanca, España

MARÍN GARCÍA, Gustavo, *"Breve referencia a las medidas cautelares innominadas en el contencioso administrativo especial tributario como consecuencia de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001"*, Revista Derecho Tributario, N° 96, Caracas, 2002.

MARQUEZ BARROSO, Raúl Gustavo, *"Naturaleza y recurribilidad de las respuestas motivadas por las consultas tributarias"*, Libro de Memorias de las VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT, Editorial Torino, Caracas, 2004, p.80.

_____, *"Tendencias del contencioso tributario"*, Tomo I, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Caracas, 2006.

MARRERO ORTIZ, Evelyn. *"Doctrina de la Sala Político Administrativa del año 2009"*. Colección Doctrina Judicial N° 47, Caracas, Venezuela, 2010.

MASSIANI CORDIDO, Andreína, *"Valoración de la prueba de experticia en el contencioso tributario"*, Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal, Nro. 2, Instituto Venezolano de Estudios de Derecho Procesal (Invedepro), Editorial Livrosca, julio-diciembre 1999.

MÉLICH, J., *"La transacción"*, Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales., 2006.

MEZGRAVIS, Andrés. *"Recursos contra el Laudo Arbitral Comercial. En: Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial"*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, Venezuela. 1999.

_____. *"Elección de Medios Autocompositivos y Adversariales"*. En: Tendencias Actuales del Derecho Procesal. Caracas, Venezuela. 2006.

MORELLO, Augusto M., *"Constitución y Proceso, La Nueva Edad de las Garantías Jurisdiccionales"*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1998.

MORENO DE RIVAS, A., *"Las judicial en los Procesos Contencioso Tributarios"*. En: Revista de control fiscal N° 107. Caracas. Contraloría General de la República, 1982.

MUÑOZ SABATÉ, Luís, *"Técnica Probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso"*, Editorial Themis, S.A., Bogotá, 1997.

OCTAVIO, A., *"La transacción en el código orgánico tributario"*. En: Revista de control fiscal. Caracas. Contraloría General de la República, 1989.

ORTIZ, Luis *"La Protección Cautelar en el Contencioso Administrativo"*, Editorial Sherwood, Caracas, 1999.

OVIEDO ARBELÁEZ, Amparo Alicia, *"Proceso, Justicia y Libertad"*, Publicación de la Pontificia Universidad Javeriana, Colección Profesores, Nro. 23, Editorial Javegraf, Bogotá, Colombia, 1997.

PÉREZ BÁEZ, Susana. *"Arbitraje Tributario: Recorrido Procesal"*. En: Cuestiones Jurídicas, Vol. II, N° 2 Julio-Diciembre 2008.

PÉREZ DE AYALA, José Luís y GONZÁLEZ, Eusebio, *"Curso de Derecho Tributario"*, Tomo II, Sexta Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991.

PEREZAGUA CIAMAGIRAND, Luis, *"La Prueba en el Derecho Tributario"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

PERIS GARCÍA, Pedro, *"La Prueba en la Reclamación Económica Administrativa y en el Recurso Contencioso"*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

PICARDI, Incola, *"Il mutamenti del ruolo del giudice nei nostri tempi"*, en Derecho Procesal en vísperas del Siglo XXI, Temas Actuales en memoria de los Profesores Isidoro Eisner y Joaquín A. Salgado, Editorial Ediar, Buenos Aires, Argentina, 1997.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro, *"Derecho Tributario Sustancial y Procedimental"*, Temis, Bogotá, 1985.

RAMÍREZ MURZI, Marcos, *"Esquema del Recurso Contencioso Tributario, relacionado con el Código Orgánico Tributario"*, Revista de Derecho Tributario, N° 44, 1985.

RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, *"Aplicabilidad de la Perención Breve al Proceso Contencioso Tributario"*, Revista de Derecho Tributario, N° 70, 1995.

———————, *"Las Medidas Cautelares en el Proceso Contencioso Tributario"*, Revista de Derecho Tributario, N° 78, 1998.

Revista No. 81 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Revista No. 83 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 1999.

Revista No. 103 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abril-mayo-junio 2004. Legis Editores, C.A. Caracas 2004.

Revista No. 130 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abril-mayo-junio 2011. Legis Editores, C.A. Caracas 2004.

RIVAS MILEO, Yliana, *"Apelación de la decisión de la admisión o inadmisión del recurso contencioso tributario"*, Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal, Nro. 2, Instituto Venezolano de Estudios de Derecho Procesal (Invedepro), Editorial Livrosca, julio-diciembre 1999.

RUAN SANTOS, Gabriel, *"Comentarios sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la Administración Pública"*. En: Revista de Derecho Público N° 75, Caracas, Editorial Jurídica, 1981.

_____, *"El Contencioso Tributario"*, Revista de Derecho Público, N° 21, Editorial Jurídica Venezolana, 1985.

_____, *"El Amparo Tributario en Venezuela"*. Revista de la Fundación de la Procuradoría General de la República. Año 1. N° 1. 1986.

_____, *"El Recurso Contencioso Tributario Ensayo de su Perfil"*, Revista de Derecho Tributario, Caracas, 1992.

_____, *"Nueva dimensión del derecho tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y adjetivos"*, en "La Administración Tributaria y los derechos de los contribuyentes", Libro Homenaje a la Memoria de Ilse van der Velde, FUNEDA, Caracas, 1998.

_____, *"Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario hacia los Acuerdos Procedimentales"*. En: Revista de Derecho Tributario N° 5. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2004

SAGHY CADENAS, Pedro y TEJERA PÉREZ, Victorino. *"Arbitraje Comercial y Casación Civil"*. En: *Derecho y Sociedad N° 9. Negociación, Mediación y Arbitraje"*. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Monteavila. Caracas, Venezuela.

SANCHEZ NOGUERA, Abdón, *"Manual de Procedimientos Especiales Contenciosos"*. 2da Edicion. Quinta Reimpresion, 2010. Ediciones Paredes.

SHAW, José Luís, "*Tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria*", en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.

SPISSO, Roberto, "*La Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria. Protección del Contribuyente ante el Estado de Sitio Fiscal*", Depalma, Buenos Aires, 1996.

TOBÍA, Rafael, "*El principio de indisponibilidad de la obligación tributaria y los convenios de asunción de deudas tributarias*". Caracas, Ediciones Liber, 2010.

VALDÉS COSTA, R., "*Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes*". En: *Temas Tributarios*. Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50, páginas 305 y ss.

VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

VAN DER VELDE, Ilse, "*El Proceso Contencioso Tributario*", El Sistema Tributario Venezolano, Colegio de Abogados del Estado Lara, 1995.

VILLEGAS, Héctor, "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

Leyes y Códigos consultados:

Código de Procedimiento Civil, 1987.

Código Orgánico Tributario de 1983

Código Orgánico Tributario de 1992

Código Orgánico Tributario de 1994

Código Orgánico Tributario de 2001

Comentarios al Código Orgánico Tributario, AVDT, Caracas, 1983

Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994, AVDT, Caracas, 1995

Constitución Nacional

Constitución Nacional. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.453, de fecha 24 de marzo de 2000.

Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. G.O. No. 34.060 del 27 de febrero de 1988.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. G.O. Ext. No. 2.818, de fecha 01 de julio de 1981.

Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Gaceta Oficial 39.522 de fecha 01 de octubre de 2010.

Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Gaceta Oficial No. 39.451 de fecha 22 de junio de 2010.

Proyectos de Código Orgánico Tributario

Proyecto de Código Tributario para América Latina Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Washington, D.C, 1968.

SHAW, José Luís, "*Tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria*", en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.

SPISSO, Roberto, "*La Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria. Protección del Contribuyente ante el Estado de Sitio Fiscal*", Depalma, Buenos Aires, 1996.

TOBÍA, Rafael, "*El principio de indisponibilidad de la obligación tributaria y los convenios de asunción de deudas tributarias*". Caracas, Ediciones Liber, 2010.

VALDÉS COSTA, R., "*Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes*". En: *Temas Tributarios*. Compilación de Estudios y Sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario Nros. 1 a 50, páginas 305 y ss.

VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

VAN DER VELDE, Ilse, "*El Proceso Contencioso Tributario*", El Sistema Tributario Venezolano, Colegio de Abogados del Estado Lara, 1995.

VILLEGAS, Héctor, "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

Leyes y Códigos consultados:

Código de Procedimiento Civil, 1987.

Código Orgánico Tributario de 1983

Código Orgánico Tributario de 1992

Código Orgánico Tributario de 1994

Código Orgánico Tributario de 2001

Comentarios al Código Orgánico Tributario, AVDT, Caracas, 1983

Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994, AVDT, Caracas, 1995

Constitución Nacional

Constitución Nacional. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.453, de fecha 24 de marzo de 2000.

Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. G.O. No. 34.060 del 27 de febrero de 1988.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. G.O. Ext. No. 2.818, de fecha 01 de julio de 1981.

Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Gaceta Oficial 39.522 de fecha 01 de octubre de 2010.

Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Gaceta Oficial No. 39.451 de fecha 22 de junio de 2010.

Proyectos de Código Orgánico Tributario

Proyecto de Código Tributario para América Latina Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Washington, D.C, 1968.

TEMA VIII

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Alberto Benshimol*
Coordinador

SUMARIO

1. Derecho Internacional Tributario. **I.** Noción. • Bibliografía. **2.** Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional. **I.** Noción. **II.** Definiciones. **III.** Efectos de la Doble Imposición Jurídica Interna y de la Doble Imposición Jurídica Internacional. • Bibliografía. **3.** Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica. • Bibliografía. **4.** Criterios de Vinculación. • Bibliografía. **5.** Causas de los conflictos. • Bibliografía. **6.** Medios de solución de los conflictos de doble tributación. 6.1. Mecanismos unilaterales. **6.2.** Mecanismos bilaterales. • Bibliografía. **7.** Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional. • Bibliografía.

1. Derecho Internacional Tributario.

Alberto Benshimol*

I. Noción

1. Aproximación al concepto de derecho internacional tributario: El derecho tributario internacional regula las implicaciones tributarias de situaciones jurídicas sujetas o potencialmente sujetas al ordenamiento jurídico tributario de dos o más Estados.

---

* Abogado mención *summa cum laude*, Universidad Católica Andrés Bello; Maestría en Derecho Tributario Internacional, New York University; Profesor de Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello; Profesor de Empresa y Tributación, Universidad Católica Andrés Bello Postgrado en Derecho Mercantil y Socio de D'Empaire Reyna Abogados.

Es importante destacar que el derecho internacional tributario es "internacional" en cuanto al objeto de su estudio y no en cuanto a la fuente de su normativa. En ese sentido, el derecho internacional tributario comprende el estudio de situaciones jurídico tributarias internacionales, pero no necesariamente se refiere de forma exclusiva a normas de derecho internacional público.

Así, el derecho internacional tributario resulta de la interacción de (i) normas de derecho interno, (ii) normas derecho internacional (fundamentalmente normas de derecho internacional contractual derivadas de convenios bilaterales y en algunos casos de convenios multilaterales) y (iii) normas de derecho comunitario en caso como el de la Unión Europea o el de la Comunidad Andina de Naciones.

2. Objeto del derecho internacional tributario: El derecho internacional tributario tiene como objeto fundamental regular las consecuencias para los contribuyentes de situaciones sujetas al ejercicio del poder tributario de dos o más Estados.

El derecho internacional público reconoce que el ejercicio del poder tributario es una expresión de la soberanía de los Estados. Así, en el ejercicio soberano del poder tributario el Estado define el hecho imponible y demarca sus límites temporales y espaciales. De manera que un Estado puede gravar actividades económicas realizadas fuera de su territorio y también puede gravar cualquier actividad económica realizada en su territorio, incluso si dicha actividad es realizada por una persona residente o nacional de otro Estado.

La consideración del ejercicio del poder tributario como expresión de la soberanía en ningún caso implica que el ámbito espacial de ejercicio del poder tributario sea ilimitado. El derecho internacional público sujeta el ejercicio espacial del poder tributario a la existencia de vínculos jurídicamente relevantes entre el Estado que ejerce su poder tributario y el hecho imponible gravado, dicho vínculos son comúnmente denominados "criterios de vinculación".

La concurrencia del poder tributario de dos Estados sobre una misma situación jurídica y un mismo contribuyente puede resultar en una doble carga impositiva, fenómeno denominado "doble tributación jurídica". Igualmente, es posible que un mismo hecho imponible sea gravado por dos estados en cabeza de dos contribuyentes diferentes, situación denominada "doble tributación económica".

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define la doble tributación jurídica como "la imposición de tributos comparables por parte de dos o más Estados sobre el mismo contribuyente con respecto a la misma renta y durante períodos idénticos"[1].

La doble tributación jurídica internacional es generalmente una consecuencia de la adopción por parte de la mayoría de los Estados del domicilio y residencia del contribuyente, además del de la fuente como criterios de vinculación al impuesto sobre la renta. Adicionalmente, la doble tributación jurídica internacional es producto de situaciones donde un contribuyente es considerado residente de dos Estados, o dos Estados consideran que la fuente de un enriquecimiento se encuentra en su territorio o se aplica el criterio de nacionalidad a contribuyentes que son residentes de otros Estados, o incluso cuando los Estados interpretan de manera diferente algún término de un convenio internacional para evitar la doble tributación.

Además de la doble tributación jurídica internacional, hemos mencionado que existe el concepto de doble tributación económica internacional, para referirse a aquellas situaciones en las cuales un mismo enriquecimiento es gravado en dos o más Estados diferentes, durante el mismo período pero en cabeza de dos contribuyentes diferentes, esta situación generalmente ocurre

[1] "International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods". Vease Introduction N° 1 en *"Model Tax Convention on Income and on Capital"*. Committe on Fiscal Affairs. París, 2010.

cuando las normas del derecho interno de los estados atribuyen la misma renta a contribuyentes diferentes[2].

Además de evitar la doble tributación, el derecho internacional tributario tiene como objetos: evitar la elusión fiscal a nivel internacional, garantizar los derechos de los contribuyentes a la no discriminación internacional, promover el comercio y la inversión internacional mediante la seguridad jurídica fiscal y facilitar la cooperación entre las administraciones fiscales para lograr una recaudación más eficiente.

Bibliografía

Altamirano, A. (2012). *"Derecho Tributario: Teoría General"*. Madrid, Marcial Pons.

Evans, R (1999). *"Régimen Jurídico de la Doble Tribuitación Internacional"*. Caracas, McGraw Hill.

Falcón y Tella, R., Pulido Guerra, E. (2010). *"Derecho Fiscal Internacional"*. Madrid, Marcial Pons.

Organization for Economic Cooperation and Development (2010). *"Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version"*. Paris, OECD

Vogel, K. (1996), *"Klaus Vogel on Double Taxation Treaties, 3ª ed"*. La Haya, Kluwer.

[2] "Además de la doble tributación jurídica internacional, existe el concepto de doble tributación económica internacional, para referirse a aquellas situaciones en las cuales un mismo enriquecimiento es gravado en dos o más Estados diferentes, durante el mismo período pero en cabeza de dos contribuyentes diferentes, esta situación generalmente ocurre cuando las normas del derecho interno de los estados atribuyen la misma renta a contribuyentes diferentes." Vid. VOGEL, K. *Klaus...*, ob. cit. p. 10.

2. Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional.

Addinson A. Lashly Charboné*

I. Noción.

La Noción de la doble o múltiple imposición jurídica surge del hecho de que no existe uno, sino muchos ordenamientos jurídicos que coexisten simultáneamente; en este sentido, en tanto y en cuanto exista un poder que se atribuya soberanía sobre un territorio, existe a su vez un ordenamiento jurídico que regula la actividad humana en el mismo. "Hay tantos derechos, diferentes entre sí, como poderes soberanos existan. Es una realidad fáctica que los poderes soberanos son múltiples e independientes. Partiendo del dogma voluntarista del derecho, un derecho universal no se puede concebir sino suponiendo un único poder soberano universal... <*Omissis*>...esta idea fue abandonada con el surgimiento del pensamiento jurídico moderno, para el cual la idea universalista del derecho habría reaparecido bajo la forma del derecho natural, cuyo órgano creador no era ya la voluntad sino la razón. Pero al volver a encontrar el derecho su fuente en la voluntad y no en la razón, y desaparecida la concepción teológica del universo en la filosofía y en las ciencias modernas, de ello se derivó, como consecuencia inevitable, el pluralismo jurídico."[3]

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en el año 1999, Especialista en Derecho Corporativo egresado de la Universidad Metropolitana (UNIMET) en el año 2001, Graduado por Extensión en Perfeccionamiento y Gerencia Estratégica Bancaria por la Universidad Simón Bolívar en el año 2004 y *curricula* completa de la Especialización en Derecho Financiero de la UCAB (2006) Es miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, del Comité de Directores Legales de la Cámara de Venezolano-Americana Venamcham y Director de la Cámara de Integración Venezolano-Argentina (Cavenarg). En la actualidad se desempeña como Director en KPMG Escritorio Jurídico.

[3] Bobbio, Norberto. "Teoría General del Derecho". Editorial Temis, Santa Fé de Bogotá - Colombia. 1999. Pág. 243.

Una vez, aceptado y reconocido el pluralismo como elemento definidor del ordenamiento jurídico global, el problema de las relaciones ente diferentes ordenamientos jurídicos surge de forma natural, y la problemática de estas relaciones no solo comprende el conflicto entre diferentes estados soberanos, sino las relaciones entre ordenamientos estatales y ordenamientos diferentes a estos, tales como:

a. Ordenamientos supra estatales, globales, comunitarios, etc. de carácter internacional;
b. Ordenamientos infra-estatales, reconocidos por las normas internas de cada estado soberano;
c. Ordenamientos colaterales al estado, como por ejemplo los religiosos, los de carácter asociativo privado, etc.; y
d. Ordenamientos anti estatales, como las asociaciones para delinquir, sectas, etc.[4]

En este sentido, partiendo de la base de que "La soberanía tributaria es entonces una concreción, una exteriorización, una manifestación, en un campo específico que es la tributación, de la soberanía política."[5] La problemática de la pluralidad de ordenamientos jurídicos encuentra un reto considerable cuando se encuentra frente a la soberanía tributaria.

Es así como el fenómeno de la doble o múltiple tributación se verifica cuando dos o más entes con soberanía tributaria le ejercitan sobre un mismo sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria o sobre una misma actividad económica de forma simultánea, el resultado es la exigencia de tributos similares por dos o más entes competentes a un mismo contribuyente o actividad económica en un mismo periodo de tiempo.

Se produce una doble imposición, en cuanto a la concurrencia de los momentos de vinculación utilizados por dos legislaciones emanadas de soberanías diferentes que producen la imposición

[4] Bobbio, Norberto. Ob. Cit. Pág. 244.

[5] Contreras Quintero, Florencio. "Disquisiciones Tributarias". N° 19 Colección *Justitia Et Jus*. Universidad de los Andes/Facultad de Derecho. Mérida, Venezuela. 1969.

del mismo objeto por dos sujetos independientes[6], es decir, cuando dos Estados tienen una pretensión impositiva simultánea sobre el mismo hecho imponible.

Desde el punto de vista del rango y la interrelación de los ordenamientos jurídicos cuyas potestades tributarias pueden llegar a contraponerse sobre un mismo sujeto pasivo o sobre una misma actividad comercio industrial encontramos a la múltiple imposición interna y a la múltiple imposición internacional, aspectos sobre los que versará el presente capitulo.

II. Definiciones

a.- Doble Imposición Interna

La doble imposición interna es un fenómeno jurídico que se produce cuando dos entes políticos territoriales de un mismo Estado nacional ejercen la potestad tributaria que por las normas de creación de los mismos les pertenecen o son asignadas, sobe un mismo sujeto pasivo, con respecto a hechos generadores idénticos o similares y en un mismo espacio temporal.

La verificación del fenómeno de la doble imposición interna se produce por la ausencia, la falta de idoneidad o el desacato de las reglas de coordinación y armonización de potestades tributarias entre los diferentes entes políticos territoriales de un Estado, lo que, a fin de cuentas, representa una falla sistémica de la estructura jurídica de un Estado.

La doble imposición interna es el resultado de un conflicto de intereses entre entes político territoriales de un mismo Estado "...existe un conflicto de intereses no sólo entre diferentes grupos de contribuyentes sino también entre los distintos acreedores fiscales. Esto se pone de manifiesto en las largas y a menudo eternizadas luchas de los representantes de los distintos 'niveles' estatales por un equilibrio financiero 'justo', cuya significación en este caso no es otra que una distribución de las fuentes o ingresos

[6] Jarach, Dino. "El Hecho Imponible". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1996.

tributarios que pueda ser análogamente equiparada a la distribución interindividual de las cargas fiscales. Tanto la existencia de varios acreedores tributarios en el mismo territorio estatal como el hecho de que sean distintas en más de un aspecto la naturaleza y las funciones de la hacienda pública estatal, por una parte, y local, por la otra, exige que, al formular los postulados de imposición, se hagan las correspondientes diferenciaciones, en todos aquellos casos en que aparezca objetivamente oportuno."[7]

Esta situación no es ni rara ni excepcional, "Es reconocido al respecto, que el ejercicio del *poder tributario* es una de las más claras manifestaciones de la autoridad del Estado y su poder de coacción, También lo que es que tal ejercicio puede tener alcances nacionales o subnacionales y sobre el particular suele ser necesario establecer la forma del Estado imperante porque las atribuciones de los entes locales, provinciales, estatales departamentales o regionales no son las mismas en los sistemas federales que en los regionales o los unitarios".[8]

En particular el ordenamiento jurídico venezolano, a través de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (CRBV)[9] y otros instrumentos legales derivados de ella, presenta una estructura de estado federal *sui generéis*[10] que, reconoce al venezolano, como un ordenamiento jurídico, que desde el punto de vista competencial, es sistémico, coordinado y jerárquico:

> ***Artículo 136.*** *El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estadal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.*

---

7 Neumark, Fritz. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994

8 Plaza vega, Mauricio. "La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración". Legis Editores. Bogotá. 2001. Pág.8.

9 Publicada G.O. N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999.

10 Artículo 2 CRBV. "La República de Venezuela es un estado federal, en los términos consagrados por esta Constitución."

Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

Artículo 137. *La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.*

Artículo 138. *Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos.*

Por su parte los artículos 180, 183, 316 y 317 de la CRBV ratifican, que desde el punto de vista tributario, las potestades de los tres niveles de poder público territorial:

Artículo 180. *La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades.*

Artículo 183. *Los Estados y los Municipios no podrán:*

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional.

2. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

> ***Artículo 316.*** *El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.*
>
> ***Artículo 317.*** *No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.*

En este sentido, la CRBV estable de forma clara que las potestades tributarias concedidas a los entes político-territoriales que conforman el Estado Venezolano son: i) diferenciadas; ii) autónomas, pues no reconocen jerarquías diferentes a los límites establecidos en la propia constitución; iii) sistémicas, pues se reconocen como parte de un mismo sistema de normas coexistentes de forma simultánea; y iv) con vocación de coordinación/ armonicidad, pues si bien autónomas e independientes, lo son en virtud en atención a los principios, límites y estructura establecidas en la propia Constitución.

Es así que, cuando se produce un solapamiento de potestades tributarias nacionales que se traduce en la generación de obligaciones tributarias similares por dos o más entes político-territoriales de un mismo Estado, a un mismo sujeto pasivo, respecto a una misma materia imponible y en un mismo espacio temporal, estamos frente al fenómeno de la doble imposición jurídica interna.

La licitud de la doble imposición interna es un tema objeto de debate, "...Alguna vez el fenómeno de la doble imposición puede ser considerado como un fenómeno ilícito por expresa voluntad del legislador, como pasa en Suiza, o por decisión de la jurisprudencia como pasó en Estados Unidos, pero en este caso la prohibición de la doble imposición es una limitación de

orden constitucional al legislador; es pues, una norma de derecho constitucional tributario y no tiene que ver con el derecho tributario material ni con la configuración dogmatica del hecho imponible."[11]

Así las cosas, en Venezuela podemos señalar, que de acuerdo con Ronald Evans, en particular previo a la promulgación de la Constitución de 1999, pero también con respecto a la norma constitucional vigente, que "desde el punto de vista constitucional, no existe mandato *expreso* de prohibición contra la doble imposición. De hecho nuestro máximo tribunal ha señalado de forma expresa que '(...) el principio prohibitivo de la BOBLE IMPOSICIÓN o de la DOBLE TRIBUTACIÓN es un desiderátum o cuando mas, un postulado de ciencias económicas, pero no una norma legal cuya violación pueda servir de base al recurso intentado".[12]

Esta falta de prohibición expresa encuentra un límite constitucional en la norma del artículo 316 de la CRBV, "...El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población". Que impone al "Sistema" Tributario venezolano, el respeto a: (a) la capacidad económica de los contribuyentes; (b) el principio de progresividad tributaria: y (c) la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; por lo que la doble tributación interna en Venezuela, solo es lícita, en tanto y en cuanto se respeten los preceptos establecidos en la CRBV y en particular en el artículo 316 *ejusdem*.

---

[11] Jarach, Dino. Ob. Cit. Pág. 216.

[12] Evans, Ronald, "Régimen Jurídico de la doble Tributación Internacional". Mc. Graw Hill Interamericana. 1999. Pág.18. citando una sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, 16 de febrero de 1973. Caso "C.A. Venezolana de Cemento vs. Gobernador del Distrito Federal". Gaceta Forense, N° 75, Segunda etapa, N° 40.

b. Doble Imposición Internacional

Existen varías definiciones de doble tributación internacional, ésta se caracteriza por "...el solapamiento de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar, no solo la renta que se da en su propio territorio sino además la renta de origen externo."[13], por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define la doble imposición jurídica internacional como "el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a una misma materia imponible y por el mismo período de tiempo"[14] , es así como "la doble imposición internacional se verifica principalmente por la imposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no sólo las rentas o el patrimonio que se produce o se halle en su territorio, sino también las rentas o el patrimonio de origen extraterritorial que producen sus residentes, domiciliados o nacionales."[15]

Este fenómeno se produce principalmente por la contraposición de los sistemas impositivos adoptados por los Estados en ejercicio de su soberanía tributaria particular, y además se deriva de las distintas formas en que han sido formuladas las definiciones de rentas territoriales, o como se define el domicilio o residencia fiscal, cuando el gravamen se basa en estos criterios, así como de establecimientos permanentes en las diferentes soberanías fiscales del mundo, ya que cada uno de ellos tiene sus particularidades en cuanto a sus definiciones[16], lo que en la práctica puede representar que se multiplique la carga de tributación del sujeto pasivo que al enfrentarse a normas de tributación que emplean criterios diferentes para la determinación de sus potestades de imposición, puede llegar a verse en la obligación de tener que cumplir dos o más obligaciones tributarias diferentes, a

[13] Evans, Ronald, Ob. Cit. Pág.15.

[14] Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre Rentas y sobre el Patrimonio, 1995.*

[15] Sol Gil, Jesús. "La Doble Imposición Internacional". Obra colectiva en homenaje al maestro Víctor Uckmar.

[16] Sol Gil, Jesús. Ob. Cit.

entes con soberanías tributarias también diferentes, pero sobre *una misma actividad.*

En este sentido, el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional se verifica cuando se identifican los siguientes elementos:

a. *Sujeto Pasivo;* Que es la persona, natural o jurídica, sobre quien recae la obligación pecuniaria generada por el tributo, ya sea de forma directa o indirecta pues en virtud de los disímiles tratamientos tributarios de cada estado, pude verificarse que el tributo formalmente afecte a sujetos diferentes pero que materialmente representan los mismos destinatarios finales de las rentas o propietarios del patrimonio gravado por dos o más Estados; por ejemplo, los diferentes regímenes con los que tratan las soberanías fiscales a las sociedades de personas o las sociedades irregulares.
b. *Gravamen;* Referido a la identidad del hecho generador de la obligación tributaria, o lo que es lo mismo, de los presupuestos de hechos que hace nacer la obligación tributaria.
c. *Período;* Es decir, temporalidad del hecho imponible de los gravámenes impuestos por dos o más Estados, y finalmente
d. *Carácter internacional de los ordenamientos jurídicos superpuestos;* Lo que, en principio, le diferencia de la doble imposición interna, pero que además, al involucrar soberanías tributarias de igual rango, requiere de elementos de coordinación diferentes a la jerarquización, armonización y la sistematización, que deben ser expresamente convenidos por los estados intervinientes.

El fenómeno de la doble o múltiple imposición jurídica internacional implica que el mismo acarre un efecto práctico sobre tasa efectiva de tributación de los contribuyentes, "...la actual noción de doble imposición internacional considera que ésta se da sólo cuando la imposición de ambos Estados trae aparejado un aumento de imposición, es decir, cuando el monto total de los

impuestos recaudados supera al que hubiese pretendido uno de los Estados individualmente considerado..."[17].

c. Diferencias entre Doble Imposición Internacional y Doble Imposición Interna

Se diferencia entonces la doble imposición internacional de la doble imposición interna, porque los ordenamientos jurídicos que crean obligaciones jurídico tributarias superpuestas en el mismo sujeto pasivo y en el mismo período de imposición, son, a nabos casos, estados nacionales, con soberanías tributarias independientes, de igual rango y no armonizables mediante la aplicación de principios técnicos o la imposición de terceros, por lo que su control y racionalización depende principalmente del acuerdo que ambos Estados nacionales, en ejercicio y como una manifestación de su propia soberanía, puedan alcanzar, esto en virtud de la doble o múltiple imposición se considera eliminada, cuando la pretensión global de los estados, en su conjunto, no supera el importe total de la obligación que el sujeto pasivo hubiera debido pagar si hubiere sido sujeto de imposición en solo un Estado, elemento utilizado por los convenios internacionales sobre la materia para combatir los efectos perniciosos de la doble o múltiple imposición jurídica internacional.

d. Diferencias entre Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica

Por su parte la doble imposición jurídica internacional se diferencia de la doble imposición económica internacional, sobre la base de que en la doble imposición económica internacional, una misma renta, capital o patrimonio es objeto de imposición durante un mismo período, pero en cabeza de contribuyentes distintos y por impuestos disímiles, pero que recaen sobre la misma base imponible en virtud de la aplicación de dos sistemas tributarios distintos; es decir, se diferencia de la doble imposi-

[17] Uckmar, Víctor. Corasaniti, Giuseppe. De'Capitani Di Vimercate, Paolo. "Manual de Derecho Tributario Internacional". Buenos Aires. La Ley, 2011.

ción jurídica en que ésta existe identidad en los sujetos pasivos (contribuyentes) en los impuestos que le aplican, en cambio en la doble imposición de tipo económica los sujetos pasivos son diferente pero bajo una misma materia o base imponible gravada por dos Estados; por ejemplo en el gravamen al dividendo en donde por una parte es gravada la sociedad que produce la utilidad o renta y también puede ser gravada los accionistas que reciben el dividendo, y esto adquiere un matiz internacional cuando el perceptor de esa ganancia de capital es residente fiscal en otro Estado diferente al domicilio de la empresa que lo distribuye.

Hacer la distinción entre ambas categorías de doble imposición es importante, en virtud de lo antes explicado, en este sentido al sistema clásico de tributación de rentas de las sociedades se le crítica por constituir un caso de doble imposición económica, por cuanto grava las rentas empresariales de los entes colectivos en dos niveles (a) a nivel corporativo, es decir, en cabeza de la sociedad, y (b) a nivel de accionistas o socios al momento de la distribución las ganancias netas de la sociedad mediante la aplicación del impuesto al dividendo. [18]

III. Efectos de la Doble Imposición Jurídica Interna y de la Doble Imposición Jurídica Internacional.

La doble imposición jurídica es un fenómeno que adquiere principal relevancia en un mundo en primer lugar, económicamente globalizado, y en segundo lugar en economías que reconocen como cada vez más importante la renta fiscal como fuente de manutención económica de los Estados; en ambos casos los efectos que se derivan del fenómeno de la doble imposición afectan no sólo a los contribuyentes que lo soportan, sino también a los Estados involucrados, por cuanto, cuando este fenómeno se verifica, sin que los sujetos activos realicen o incorporen los métodos para minimizarla o eliminarla, desestimulan la inversión,

[18] Zapata Canilla, Sonia. *Tributación sobre la Renta Mundial reflexiones sobre la implementación en América Latina. En Libro Homenaje a José Andrés Octavio.* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas 1.999, p. 501 y 502

afectando las economías internas de los países, así como también los procesos de integración económica[19].

La Doble Tributación, es un obstáculo para el normal desenvolvimiento de cualquier actividad comercio-industrial, pues que encarece las inversiones necesarias para su ejercicio. De ahí que los Estados, tanto internamente, como internacionalmente, tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar el acaecimiento de situaciones que impliquen la multiplicidad de tributación en los términos expuestos; en el caso de la de doble tributación internacional mediante la aprobación de convenios o tratados para evitarla y en el caso de la doble tributación interna media la creación y el perfeccionamiento de reglas de coordinación y sistematización fiscal interna.

El hecho de gravar una actividad crea un incentivo para sustituirla por otra actividad que esté menos gravada. Presumiblemente, sin embargo, los individuos en cuestión están más productivamente empleados en la primera actividad porque de otro modo el establecimiento de un impuesto no habría sido necesario para inducirlos a cambiarse a la segunda actividad. Por lo tanto, el impuesto ha reducido la eficiencia directa con la que se están empleando los recursos.[20] Esta aseveración, que desde el punto de vista económico se hace con respecto al impacto de los impuestos *per se*, se potencia de forma dramática en el caso de la doble tributación, pues el incentivo de sustitución de la actividad por otra no gravada (o doblemente gravada), al menos, se duplica.

Por otra parte la doble tributación constituye un fenómeno asistémico pues su acaecimiento violenta los principios de tributación doctrinales más comunes, a modo de referencia y con base en los principio de imposición de Fritz Neumark[21], la doble

---

[19] Sol, Jesús. Ob. Cit.

[20] Posner, Richard. "El Análisis Económico del Derecho". Fondo de Cultura Económica. Ciudad de México. 2000. Págs. 744 y 745.

[21] Neumark, Fritz. Ob. Cit.

tributación viola principio políticos sociales como el de el respecto a la capacidad de pago o capacidad contributiva; del desde el punto de vista político económico se violenta la necesidad de minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica, o favorecer el desarrollo; y desde el punto de vista técnico tributario se violenta el principio de la congruencia y sistematización del sistema tributario.

La incidencia y repercusión de este fenómeno ha sido expresamente reconocida por la legislación tributaria venezolana, en particular el En el mismo sentido de lo anteriormente expuesto, el Código Orgánico Tributario Venezolano (COT)[22], en su artículo 11, señala expresamente que "...La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional."

Los efectos de esta situación y la necesidad de su control son universalmente reconocidos, es así como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha publicado que: La doble imposición tiene un efecto perjudicial sobre los movimientos de capital, tecnología y personas, y en el intercambio de bienes y servicios. Así, los convenios fiscales, cuando se aplican apropiadamente, eliminan los obstáculos de la doble imposición, promoviendo así el desarrollo y el flujo del comercio internacional y la inversión.[23]

Bibliografía

1. Bobbio, Norberto. "Teoría General del Derecho". Editorial Temis, Santa Fé de Bogotá - Colombia. 1999.

[22] G.O. N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

[23] Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Publicado en su página WEB. http://www.oecd.org/document/15/0,3746,en_2649_33753_36156239_1_1_1_1,00.html. "Double taxation has a detrimental effect on the movements of capital, technology and persons and on the exchange of goods and services. Thus tax conventions, when properly applied, remove the obstacles of double taxation, thereby promoting the development and flow of international trade and investment". (traducción del autor).

2. Contreras Quintero, Florencio. "Disquisiciones Tributarias". N° 19 Colección *Justitia Et Jus*. Universidad de los Andes/Facultad de Derecho. Mérida, Venezuela. 1969.

3. Evans, Ronald, "Régimen Jurídico de la doble Tributación Internacional". Mc. Graw Hill Interamericana. 1999.

4. Jarach, Dino. "El Hecho Imponible". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1996.

5. Jarach, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Editorial Cangallo. Buenos Aires. 1993.

6. Neumark, Fritz. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994

7. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre Rentas y sobre el Patrimonio, 1995.*

8. Plaza Vega, Mauricio. "La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración". Legis Editores. Bogotá. 2001.

9. Posner, Richard. "El Análisis Económico del Derecho". Fondo de Cultura Económica. Ciudad de México. 2000.

10. Sol Gil, Jesús. "La Doble Imposición Internacional". Obra colectiva en homenaje al maestro Víctor Uckmar.

11. Uckmar, Víctor. Corasaniti, Giuseppe. De'Capitani Di Vimercate, Paolo. "Manual de Derecho Tributario Internacional". Buenos Aires. La Ley, 2011.

12. Zapata Canilla, Sonia. *Tributación sobre la Renta Mundial reflexiones sobre la implementación en América Latina. En Libro Homenaje a José Andrés Octavio.* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas 1.999

3. Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica.

Addinson A. Lashly Charboné*

En relación con la caracterización y las diferencias de la doble imposición en razón de su origen y efectos, podemos distinguir que la misma se puede producir por causas y generar efectos en el plano, jurídico, pero también en el económico.

La doble imposición jurídica, con sus dos caracterizaciones principales (doble imposición Jurídica interna y doble imposición jurídica internacional), ha sido analizada a lo largo del tema 2 del presente capítulo, surge ahora la tarea de diferenciar aquella de la doble imposición económica, describir sus presupuestos de generación, sus efectos, causas y posibles soluciones.

En relación con la interpretación económica de la actividad tributaria, es importante distinguir que aunque la actividad tributaria afecta de forma especial al campo económico, es siempre y en todo caso una actividad de carácter jurídico, en este sentido doctrinarios como Jarach[24], han hecho hincapié en diferenciar y delimitar el campo de aplicabilidad de la interpretación económica en el derecho tributario:

> *"Hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente. Esa aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias,*

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en el año 1999, Especialista en Derecho Corporativo egresado de la Universidad Metropolitana (UNIMET) en el año 2001, Graduado por Extensión en Perfeccionamiento y Gerencia Estratégica Bancaria por la Universidad Simón Bolívar en el año 2004 y *curricula* completa de la Especialización en Derecho Financiero de la UCAB (2006) Es miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, del Comité de Directores Legales de la Cámara de Venezolano-Americana Venamcham y Director de la Cámara de Integración Venezolano-Argentina (Cavenarg). En la actualidad se desempeña como Director en KPMG Escritorio Jurídico.

[24] Jarach, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Editorial Cangallo. Buenos Aires. 1993.

como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente. La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales.

<Omisss>

...El criterio político que constituye el fundamento del impuesto es el de la capacidad contributiva. Esta significa una apreciación por el legislador, de fenómenos o manifestaciones de riqueza. Es esta, en nuestra opinión una característica de todos los impuestos.

La consecuencia lógica de este principio es que la aplicación del impuesto de acuerdo a los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imponibles según su naturaleza económica, porque solo ella es capaz de indicarnos cuál es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios.

Esta regla o criterio interpretativo es, en cierto modo, el resumen de todos los métodos de interpretación y coincide con la doctrina de la Corte Suprema de buscar el 'propósito de las normas, de acuerdo con una razonable y discreta interpretación'".[25]

AVDT Asociación Venezolana de Derecho Tributario

En el mismo sentido de lo anteriormente expuesto, el Código Orgánico Tributario Venezolano (COT)[26], a efectos de reconocer, dentro de la ciencia jurídica, la relevancia del fenómeno económico sobre el cual se legisla, establece en su artículo 5, a la importancia de la significación económica de la legislación tributaria.

> *"**Artículo** 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a los resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias."*

[25] Jarach, Dino. Ob. Cit. Págs. 401 y 402.

[26] G.O. N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

Visto lo anterior y sobre la base de que la significación económica de los hechos tiene relevancia jurídica, se ha podido determinar que existen caso en que si bien no se produce un solapamiento de leyes que produzca una identidad de sujeto pasivo, relativa a un mismo hecho generador de la obligación jurídico tributaria en un mismo período de tiempo, pueden existir supuestos de incidencia de una doble tributación objetiva, o económica, que multiplique la carga tributaria sobe una misma manifestación de capacidad contributiva.

Por su parte Ronald Evans, para definir la doble imposición económica explica que, "El término 'Doble Imposición Económica' es utilizado para describir aquellas situaciones una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante el mismo periodo, pero por pare de contribuyentes distintos y aún por impuestos disimiles pero que recaen sobre una misma materia imponible (en el plano internacional se habla también de doble imposición económica internacional cuando no existe identidad de contribuyentes y/o en los impuestos pero no obstante, un gravamen recae dos o más veces sobre una misma base imponible en virtud de la interacción de dos sistemas impositivos distintos). No sin razón Buhler ha denominado este fenómeno como 'ausencia de identidad de sujeto', diferenciándola de la de la doble imposición jurídica done existe identidad en el sujeto pasivo en los dos sujetos."[27]

También se ha caracterizado este fenómeno definiendo que ésta se produce en tanto y en cuanto se verifiquen ciertos y determinados supuestos de incidencia tributaria: "La doble imposición económica es la inclusión de la misma renta en la base imponible, por más de una administración tributaria estatal, cuando el ingreso está en manos de contribuyentes diferentes. Los casos de precios de transferencia son el mejor ejemplo de la doble imposición económica. Por ejemplo, una administración tributaria se ajusta un precio que se cobra entre las partes relacionadas con

[27] Evans, Roland. "Régimen Jurídico de la doble Tributación Internacional". Mc. Graw Hill Interamericana. 1999.

el impuesto resultante aplicado a los ingresos adicionales en manos de una parte relacionada, donde el impuesto ya ha sido causado en otro país sobre esa misma renta pero en manos de la otro sujeto relacionado."[28]

Así las cosas "...en la doble imposición de tipo económica los sujetos pasivos son diferentes pero bajo una misma materia o base imponible gravada por dos Estados; por ejemplo en el gravamen al dividendo en donde por una parte es gravada la sociedad que produce la utilidad o renta y también puede ser gravada los accionistas que reciben el dividendo, y esto adquiere un matiz internacional cuando el perceptor de esa ganancia de capital es residente fiscal en otro Estado diferente al domicilio de la empresa que lo distribuye."[29]

Visto lo anterior podríamos caracterizar a la doble imposición económica, como aquella que se verifica por el concurso de las siguientes circunstancias:

a. *Duplicidad o posible duplicidad de sujetos activos.* O de acreedores del tributo, en este sentido la doble imposición económica es se verifica independientemente del carácter interno o internacional de los sujetos activos actuantes.
b. *Duplicidad o posible duplicidad de Sujetos pasivos.* O de obligados por obligaciones jurídico-tributarias diversas, que así como en el caso de los sujetos activos a efectos del presente análisis, pueden ser indiferentemente ambos nacionales, ambos extranjeros o nacionales o extranjeros a la vez.

---

[28] Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Publicado en su página WEB. http://www.oecd.org/document/15/0,3746,en_2649_33753_36156239_1_1_1_1,00.html. "Economic double taxation means the inclusion, by more than one state's tax administration, of the same income in the tax base when the income is in the hands of different taxpayers. Transfer pricing cases are the best example of economic double taxation. For example, a tax administration adjusts a price charged between related parties with a resulting tax charged on the additional income in the hands of one related party, where tax has already been charged in another country on that same income in the hands of the other related party. ". (traducción del autor).

[29] Sol Gil, Jesús. "La Doble Imposición Internacional". Obra colectiva en homenaje al maestro Víctor Uckmar.

c. *Identidad de materia imponible.* Que es el factor de conexión que define la existencia de una doble imposición económica, pues se grava una misma materia imponible en diferentes momentos de su existencia, como se ha ejemplificado anteriormente, esta supuesto se daría cuando se grava un dividendo en cabeza del sujeto que lo distribuye (corporaciones) y luego en cabeza de los sujetos que lo reciben (accionistas), en este caso, dos personas jurídicas diferentes estarían soportando cargas tributarias acumulables sobre una misma materia imponible como lo es el enriquecimiento por beneficios derivados del decreto y pago de dividendos.

La doble tributación económica se produce cuando una manifestación de capacidad contributiva es tomada por un legislador como hecho generador de obligaciones tributarias sin tomar en cuenta si el flujo económico que produce esa manifestación de capacidad contributiva ha sido objeto de otra obligación jurídico tributaria por parte del propio ente competente desde el punto de vista tributario o por otro distinto ya sea nacional o extranjero.

En caso de que el solapamiento de tributos sobre una misma fuente de capacidad contributiva se de a lo interno de un Estado nacional, nos pone en el campo de una deficiencia de coordinación del sistema tributario de ese Estado, mientras que si la adición de tributos se da entre dos estados soberanos en el campo internacional el conflicto nace de la contraposición de intereses de las soberanías tributarias de ambos estados para gravar manifestaciones que sus propias reglas consideren como de capacidad contributiva de los contribuyentes en cada caso.

En este sentido es importante destacar que la legislación venezolana, no proscribe expresamente el acaecimiento de situaciones que representen situaciones de doble tributación económica, que al igual que en el caso de la doble tributación jurídica interna carece de norma que le regule internamente, esto a diferencia de lo que sucede con la doble tributación internacional, que el

Propio COT señala deberá propender a evitarse por parte de la legislación tributaria nacional.[30]

Esta falta de prohibición expresa encuentra como único, pero significativo límite constitucional, lo dispuesto en la norma del artículo 316 de la CRBV, que indica que: "...El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población"; en este sentido, y sobre la base del entendimiento de que la norma constitucional es una norma, no programática sino ley material con plena fuerza vigor y exigibilidad, los principio de capacidad contributiva y de progresividad debería servir como dique de protección al acaecimiento de situaciones que jurídicamente consideradas sobre la base de la significación económica[31] del tributo.

Bibliografía:

1. Evans, Roland. "Régimen Jurídico de la doble Tributación Internacional". Mc. Graw Hill Interamericana. 1999.
2. Jarach, Dino. "El Hecho Imponible". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1996.
3. Jarach, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Editorial Cangallo. Buenos Aires. 1993.
4. Neumark, Fritz. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994
5. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Publicado en su página WEB. http://www.oecd.org/document/15/0,3746,en_2649_33753_36156239_1_1_1_1,00.html.
6. Posner, Richard. "El Análisis Económico del Derecho". Fondo de Cultura Económica. Ciudad de México. 2000.
7. Sol Gil, Jesús. "La Doble Imposición Internacional". Obra colectiva en homenaje al maestro Víctor Uckmar.

[30] Artículo 11COT "...La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional."

[31] Articulo 5 COT.

4. Criterios de Vinculación.

Alberto Benshimol*

El ejercicio del poder tributario como expresión de la soberanía no puede ser ilimitado en cuanto a su alcance espacial. El derecho internacional limita el ejercio del poder tributario de los Estados a la existencia de hechos jurídicamente relevantes denominados criterios de vinculación.

Los criterios de vinculación pueden referirse al elemento fáctico del hecho imponible; es decir, pueden referirse al acto o negocio jurídico, en cuyo caso se trata de criterios de vinculación objetivos.

Alternativamente, los criterios de vinculación pueden referirse al elemento fáctico del hecho imponible, es decir, pueden referirse al sujeto pasivo de la obligación tributaria que nace del hecho imponible, en cuyo caso se trata de criterios de vinculación subjetivos.

1. Criterios de vinculación objetivos: Desde el punto de vista objetivo, el criterio de vinculación por excelencia es la fuente o causa del enriquecimiento. En general, la gran mayoría de los Estados consideran la fuente del enriquecimiento o renta como el criterio de vinculación básico. Según el criterio de la fuente, si un enriquecimiento proviene de una fuente o causa ubicada en el territorio de un Estado, dicho Estado debe gravar dicha renta. La justificación del criterio de la fuente es que el Estado que ejerce soberanía sobre el territorio donde se causó el enriquecimiento también tiene poder tributario sobre la renta producida en el contexto socio-económico de dicho territorio.

* Abogado mención *summa cum laude*, Universidad Católica Andrés Bello; Maestría en Derecho Tributario Internacional, New York University; Profesor de Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello; Profesor de Empresa y Tributación, Universidad Católica Andrés Bello Postgrado en Derecho Mercantil y Socio de D'Empaire Reyna Abogados.

El criterio de la fuente fue incluso la base del sistema territorial de la renta según el cual un Estado gravaría exclusivamente las rentas cuya fuente o causa ocurrió en su territorio Si bien los países latinoamericanos fueron fervorosos defensores de este sistema, hoy en día muchos lo han abandonado. Bajo este sistema un Estado sólo gravará aquellas rentas de "fuente" o "causa" producida dentro de su territorio y por lo tanto, en teoría los enriquecimientos extraterritoriales no estarán sujetos a imposición. Este principio como mecanismo para evitar la doble tributación parte de la idea que si todos los Estados asumen el sistema territorial no se presentarán situaciones de doble tributación. Sin embargo, los países tienden a extender la definición y la interpretación de los conceptos de fuente y causa hasta solaparse, produciéndose así situaciones de doble tributación internacional.[32]

2. Criterios de vinculación subjetivos: Desde el punto de vista subjetivo, los criterios de vinculación generalmente aceptados son: (i) la residencia del contribuyente, (ii) en el caso de algunos Estados, la nacionalidad del contribuyente, y (iii) la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de la fuente del Estado por parte de un contribuyente no residente.

a) La residencia del contribuyente generalmente es un concepto fáctico, referido a la presencia física de un contribuyente en el territorio de un Estado, independientemente de la nacionalidad del contribuyente.

[32] Los sistemas tributarios normalmente son evaluados desde la doble perspectiva de la neutralidad y de la equidad. Desde el punto de vista del derecho internacional tributario, el sistema territorial se distingue por lograr una "neutralidad en la importación de capital". El sistema territorial brinda un tratamiento fiscal idéntico a todo inversionista que obtenga un enriquecimiento en el territorio, independientemente de su domicilio o residencia. Sin embargo, no logra una "neutralidad en la exportación de capital", al favorecer la inversión extraterritorial, pues las rentas extraterritoriales no están sujetas al impuesto sobre la renta. Por lo tanto, existe un cierto consenso internacional en relación a la conveniencia desde el punto de vista de la eficiencia económica de gravar las rentas mundiales obtenidas por los sujetos residentes y domiciliados, en lugar de gravar exclusivamente las rentas territoriales (sobre este tema ver EVANS , Ronald: *Armonización....*, ob. cit. p. 32 y VOGEL, Klaus: *Klaus...*, ob. cit. p. 11-12.

En el caso de Venezuela la residencia es equiparada al concepto de domicilio en el Código Orgánico Tributario[33] y se determina para las personas naturales por la presencia física en el país por más de 183 días, continuos o discontinuos, en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo.[34]

Las personas naturales residenciadas o con lugar de habitación en Venezuela se consideran residentes salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un periodo continuo o discontinuo de más de 183 días y demuestren haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país mediante constancia expedida por las autoridades tributarias del Estado del cual son residentes.[35]

Las personas de nacionalidad venezolana se presumen residentes venezolanas salvo prueba en contrario.

Las personas jurídicas constituidas en Venezuela o constituidas fuera de Venezuela y que hayan establecido su domicilio en Venezuela se considerarán residentes en Venezuela.

b) Algunos Estados, entre los cuales el caso más notable es el de los Estados Unidos de América, consideran la nacionalidad como un criterio de vinculación. Los nacionales de los Estados que adoptan la nacionalidad como criterio de vinculación están

[33] "Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo". (artículo 30 parágrafo primero del Código Orgánico Tributario).

[34] "Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo". (artículo 30 numeral 1 del Código Orgánico Tributario).

[35] "Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país". (artículo 30 numeral 2 del Código Orgánico Tributario).

sujetos a impuestos en el Estado de su nacionalidad independientemente de su presencia física en dicho Estado.

c) El establecimiento permanente es un criterio de vinculación determinado por la actividad económica realizada por un contribuyente en otro Estado siempre que dicho contribuyente no sea residente de dicho Estado. El establecimiento permanente generalmente se determina según criterios fácticos y jurídicos, generalmente la existencia de una sucursal o un lugar fijo de negocios en el territorio de otro Estado es considerado un establecimiento permanente. Igualmente son considerados establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes las obras de construcción de una cierta duración temporal, la explotación de hidrocarburos o minas y la existencia de apoderados o mandatarios en el otro Estado que ejerzan actividades económicas a nombre o por cuenta del contribuyente no residente.[36]

---

[36] "A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.
Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales

Una vez configurado un establecimiento permanente en un Estado, el establecimiento permanente estará sujeto a impuestos en dicho Estado por todas las rentas que le sean tribuidas bajo la ficción legal de que dicho establecimiento permanente fuese un contribuyente distinto y separado de su casa matriz.

Es importante enfatizar que un establecimiento permanente configurado por una sucursal o un lugar fijo de negocios no es una persona jurídica distinta a su casa matriz, pero para fines fiscales la ley establece la ficción de separar el resultado de la actividad económica de dicho establecimiento permanente de su casa matriz.

Bibliografía

Altamirano, A. (2012). *"Derecho Tributario: Teoría General"*. Madrid, Marcial Pons.

Evans, R (1999). *"Régimen Jurídico de la Doble Tribuitación Internacional"*. Caracas, McGraw Hill.

Evans, R., (Julio/Diciembre, 1996), *"Armonización Tributaria en el marco de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena"* en *TRIBÛTUM*, N° II. Universidad Católica del Táchira.

Falcón y Tella, R., Pulido Guerra, E. (2010). *"Derecho Fiscal Internacional"*. Madrid, Marcial Pons.

Vogel, K. (1996), *"Klaus Vogel on Double Taxation Treaties, 3ª ed"*. La Haya, Kluwer.

se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes". (artículo 7 parágrafo tercero de la LISLR).

5. Causas de los conflictos.

Alberto Benshimol*

La determinación de diferentes criterios de vinculación objetivos y subjetivos por parte de los diferentes Estados puede resultar en conflictos que produzcan situaciones de doble imposición. A continuación se resumen algunas de las causa más comunes de conflictos de criterios de vinculación que resultan en situaciones de doble tributación.

a) Solapamiento de definiciones de fuente de la renta territorial. Cuando un Estado establece definiciones amplias de rentas causadas en su territorio es posible que considere como enriquecimientos de fuente territorial algunos casos que otro Estado también considere como enriquecimientos causados en su territorio.

Un ejemplo de este conflicto podría ocurrir bajo la amplia definición de rentas territoriales establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta[37]. Según la Ley de Impuesto sobre la Renta, cualquier servicio aprovechado en Venezuela, aún cuando sea prestado fuera de Venezuela estará sujeto al impuesto sobre la renta en Venezuela. Es muy posible que un Estado, donde se encuentre el prestador de un servicio y donde además sea prestado el servicio considere la renta derivada de dicho servicio como de fuente territorial sujeta a gravamen en ese Estado. Por otra parte, si ese servicio es aprovechado por Venezuela es posible que Venezuela también considere dicho servicio como de fuente territorial sujeta a gravamen en ese Estado.

b) Gravamen de enriquecimientos de fuente territorial obtenidos por un no residente. Cuando un Estado grava rentas

---

* Abogado mención *summa cum laude*, Universidad Católica Andrés Bello; Maestría en Derecho Tributario Internacional, New York University; Profesor de Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello; Profesor de Empresa y Tributación, Universidad Católica Andrés Bello Postgrado en Derecho Mercantil y Socio de D'Empaire Reyna Abogados.

37 "Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela." (artículo 6 literal c de la LISLR).

causadas en su territorio y obtenidas por un residente de otro Estado es posible que el otro Estado grave la misma renta bajo el criterio de vinculación de la residencia del contribuyente.

El conflicto entre el criterio de vinculación de la fuente y el de la residencia es probablemente el más común en el derecho internacional tributario. Por ejemplo, si un residente venezolano vende un inmueble de su propiedad ubicado en otro Estado y realiza una ganancia en la venta, el enriquecimiento producto de la enajenación del inmueble estará sujeto al impuesto sobre la renta en Venezuela bajo el criterio de vinculación de la residencia y muy probablemente dicho enriquecimiento también esté sujeto a impuesto en el otro Estado donde se ubique el inmueble bajo el criterio de la causa o fuente del enriquecimiento.

c) Diferencias en cuanto a la definición de residencia. Cuando un estado establece la definición legal de sus residentes es posible que establezca una definición que se solape con la definición de residencia de otro Estado.

En el caso de Venezuela, una persona natural que no haya estado presente en Venezuela en el año 2012, pero haya estado presente físicamente en Venezuela por más de 183 días en el año 2011, podría ser considerada residente de Venezuela para el ejercicio fiscal 2012[38] y también podría ser considerada residente fiscal de otro Estado para el año 2012. Por lo tanto esta persona estaría potencialmente sujeta a impuesto sobre la renta sobre sus rentas mundiales en ambos Estados bajo el criterio de vinculación de la residencia.

---

[38] "Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un periodo continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo." (artículo 30 numeral 1 del Código Orgánico Tributario).
"Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él." (artículo 1 de la LISLR).

d) Solapamiento del criterio de residencia con el criterio de la nacionalidad: Otros caso de conflictos ocurren cuando se aplica el criterio de nacionalidad a contribuyentes que son residentes de otros Estados, por ejemplo cuando un residente de Venezuela es también nacional de los Estados Unidos de América, es persona estaría potencialmente sujeta a impuesto sobre la renta sobre sus rentas mundiales en Venezuela bajo el criterio de vinculación de la residencia y en los Estados Unidos de América bajo el criterio de vinculación de la nacionalidad.

Bibliografía

Evans, R (1999). *"Régimen Jurídico de la Doble Tribuitación Internacional"*. Caracas, McGraw Hill.

Falcón y Tella, R., Pulido Guerra, E. (2010). *"Derecho Fiscal Internacional"*. Madrid, Marcial Pons.

Vogel, K. (1996), *"Klaus Vogel on Double Taxation Treaties, 3ª ed"*. La Haya, Kluwer.

6. Medios de solución de los conflictos de doble tributación.

Leopoldo Escobar*

En general existen una diversidad de mecanismos que son implementados por los países para eliminar o mitigar los conflictos de doble tributación. Estos mecanismos pueden ser implementados en las legislaciones internas de los Estados (llamados mecanismos unilaterales) o pueden ser establecidos mediante convenios o tratados entre dos Estados (llamados mecanismos bilaterales) o incluso mediante acuerdos multilaterales tal como es el caso de la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena al cual formó parte Venezuela hasta su retiro el 22 de abril de 2006.

* Abogado de la Universidad Católica Andrés Bello; Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela; Maestría (LLM) en Tributación Internacional de la Universidad de Leiden y Socio del Departamento Tributario de Despacho de Abogados miembros de Norton Rose, S.C.

Generalmente los mecanismos buscan poner fin a supuestos de doble tributación en el contexto internacional. Por otro lado, dependiendo del caso estos mecanismos pueden servir para eliminar o mitigar conflictos que generen supuestos de doble tributación jurídica o de doble tributación económica.

6.1. Mecanismos unilaterales

Los principales mecanismos que encontramos en las legislaciones internas de los diversos Estados son los siguientes:

- *Método de la exención:* Mediante este mecanismo se establece que los ingresos o las rentas de fuente extranjera de los contribuyentes se consideran exentas de gravamen en el país de su residencia fiscal.

Este método es típico de los países con sistemas territoriales de tributación (países que sólo gravan las rentas producidas en su territorio) pero también lo encontramos en Estados con regímenes de tributación de renta mundial.

El método de exención obedece a la búsqueda de la neutralidad en el país donde se realiza la importación del capital (también llamado *capital import neutrality*) o igualdad en el país de la fuente. En lo que respecta a los residentes fiscales de un país la intención de este mecanismo es que no se vea afectada la competitividad de las empresas de un Estado al verse sometida a una imposición superior a la que aplica en el país extranjero donde se realiza la inversión.

El método de exención puede aplicarse en forma plena eximiendo la totalidad de los ingresos de fuente extraterritorial (exención plena). Una variante típica denominada exención con progresividad aplica en el caso de algunos países con sistemas con alícuotas progresivas de impuesto sobre la renta. Mediante esta variante, los ingresos extraterritoriales se encuentran exentos pero los mismos deben ser considerados para la determinación de la alícuota progresiva aplicable a la renta global de los contribuyentes.

El método de exención plena puede ser ilustrado mediante el siguiente ejemplo: Asumamos que la empresa R residente del Estado A, obtiene 100 de renta territorial en el Estado A y obtiene 100 de renta extraterritorial en el Estado B. La renta territorial está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 30% en el Estado A mientras que la renta extranjera está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 35% en el Estado B. El Estado A establece un mecanismo de exención plena para aliviar la doble tributación internacional. Bajo este ejemplo la empresa R pagaría un impuesto en el Estado A de 30 (100 x 30%) y pagaría un impuesto en el Estado B de 35 (100 x 35%). En el Estado A la renta extraterritorial estaría totalmente exenta de impuesto por lo que el monto global de impuesto a pagar por R sería 65.

Por otro lado, el método de exención con progresividad puede ser ilustrado mediante el siguiente ejemplo:

Asumamos que la empresa R residente del Estado A, obtiene 100 de renta territorial en el Estado A y obtiene 200 de renta extraterritorial en el Estado B. La renta extranjera está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 35% en el Estado B. Por su parte, el Estado A tiene una tasa progresiva de impuestos de:

- 10% (por la fracción comprendida entre 0 y 100)
- 20% (por la fracción comprendida entre 101 y 200); y
- 30% (por encima de 200)

Si el Estado A establece un mecanismo de exención con progresividad para eliminar la doble tributación internacional la empresa R pagaría un impuesto en el Estado B de 70 (200 x 35%). Adicionalmente en el Estado A pagaría un impuesto de 20 que sería el resultado de determinar la alícuota promedio aplicable de no aplicar la exención (100 x 10% + 100 x 20% + 100 x 30% ÷ 300= 20% de alícuota promedio)

- *Método del crédito o imputación:* Mediante este mecanismo se establece la posibilidad de que los contribuyentes puedan acreditar los impuestos pagados en el extranjero contra el monto de los impuestos pagaderos en el país de su residencia fiscal.

El método del crédito o imputación busca la neutralidad desde la perspectiva del país de la residencia fiscal de los contribuyentes con independencia del lugar donde realicen sus inversiones (también llamado *capital export neutrality*). Bajo este método el mismo gravamen debe aplicar en el país de residencia independientemente que las empresas decidan invertir en el extranjero o en el país de su residencia fiscal.

El método del crédito o imputación puede aplicarse en forma integral eximiendo la totalidad de los ingresos de fuente extraterritorial (crédito integral). Sin embargo, la mayoría de los Estados aplican una variante de este método denominado el crédito ordinario según el cual el monto del impuesto pagado en el extranjero a acreditar se encuentra limitado al monto del impuesto sobre la renta que se hubiese pagado en el país de la residencia.

El método del crédito o imputación puede ser ilustrado mediante el siguiente ejemplo: Asumamos que la empresa R residente del Estado A, obtiene 100 de renta territorial en el Estado A y obtiene 100 de renta extraterritorial en el Estado B. La renta mundial está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 30% en el Estado A mientras que la renta extranjera está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 35% en el Estado B. Bajo este ejemplo la empresa R pagaría un impuesto en el Estado B de 35 (100 x 35%). Si el estado A establece un mecanismo de crédito integral para aliviar la doble tributación internacional la empresa R pagaría un impuesto en el Estado A de 25 (200 x 30% - 35) en el Estado A. Mediante la aplicación de este mecanismo la carga global de la empresa R sería de 60.

Por otro lado, si el estado A establece un mecanismo de crédito ordinario para aliviar la doble tributación internacional la empresa R pagaría un impuesto en el Estado A de 30 (200 x 30% - 30) en el Estado A. En este caso el monto global de impuesto a pagar por R sería de 65.

Obsérvese como en el ejemplo del crédito ordinario si bien la empresa R ha pagado un monto de impuesto en el extranjero de 35 el monto a acreditar en el país de la residencia se encuentra

limitado a 30 que corresponde con el monto máximo de impuesto que se hubiese pagado en el país de la residencia sobre la renta extraterritorial.

El monto máximo a acreditar puede ser determinado mediante la siguiente fórmula matemática:

$$\text{Monto máximo Acreditable} = \text{Impuesto total sobre la renta mundial} \times \frac{\text{Renta extraterritorial}}{\text{Renta Mundial}}$$

Si usamos los datos del presente ejemplo el monto máximo acreditable sería:

$$60\ (200\text{x}30\%) \times \frac{100}{200} = 30$$

- *Método de la deducción*: Mediante este mecanismo los gobiernos establecen la posibilidad de que los contribuyentes deduzcan como un gasto los impuestos pagados en el extranjero sobre sus rentas extraterritoriales. Mediante este método, los impuestos pagados en el extranjero son tratados como un gasto más de realizar las operaciones en el extranjero.

El método de la deducción puede explicarse mediante el siguiente ejemplo: la empresa R residente del Estado A, obtiene 100 de renta territorial en el Estado A y obtiene 100 de renta extraterritorial en el Estado B. La renta mundial está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 35% en el Estado A mientras que la renta extranjera está sujeta a una alícuota fija de impuesto del 30% en el Estado B. El Estado A establece un mecanismo de deducción para aliviar la doble tributación internacional. Bajo este ejemplo la empresa R pagaría un impuesto en el Estado B de 35 (100 x 35%). Por otro lado, la empresa R pagaría un impuesto en el Estado A de 49.5 (200-35 x 30%).

Como puede observarse, el monto global de impuesto a pagar por R bajo este mecanismo de deducción sería 84.5 (35

pagados en el Estado A + 49.5 pagado en el Estado B) por lo que en la práctica, la aplicabilidad de este método implica que los residentes que reciban rentas extranjeras y paguen impuestos en el exterior se encuentran sujetos a una tasa efectiva global que resultaría superior a la tasa aplicable bajo la legislación interna del país de residencia. Por esta razón se sostiene que el método de deducción es el mecanismo menos efectivo para eliminar la doble tributación internacional.

Existen otros tipos de mecanismos o variantes de los mecanismos anteriormente señalados (diferenciación de alícuotas, imputación parcial, limitaciones por país o por región, limitaciones por tipo de enriquecimiento, etc.). Sin embargo, el estudio de cada uno de dichas variantes excedería el alcance de este Manual.

a) El método adoptado por la legislación venezolana

La eliminación o mitigación de la doble tributación jurídica de los residentes fiscales venezolanos, así como de los establecimientos permanentes y bases fijas ubicadas en Venezuela de los no residentes, se hará mediante la aplicación del método de acreditamiento o imputación ordinaria de impuestos pagados en el exterior.

Este mecanismo se encuentra establecido en el Artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en los siguientes términos:

> Artículo 2. Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en La República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley.
>
> A los efectos de la acreditación prevista en este artículo, se considera impuesto sobre la renta al que grava

> la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías. En caso de duda, la Administración Tributaria deberá determinar la naturaleza del impuesto acreditable.
>
> El monto del impuesto acreditable, proveniente de fuentes extranjeras a que se refiere este artículo, no podrá exceder a la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en el Título III de esta Ley al total del enriquecimiento neto global del ejercicio de que se trate, en la proporción que el enriquecimiento neto de fuente extranjera represente del total de dicho enriquecimiento neto global.
>
> En el caso de los enriquecimientos gravados con impuestos proporcionales en los términos establecidos en esta Ley, el monto del impuesto acreditable, no podrá exceder del impuesto sobre la renta que hubiese correspondido pagar en La República Bolivariana de Venezuela por estos enriquecimientos.
>
> A los fines de la determinación del monto de impuesto efectivamente pagado en el extranjero acreditable en los términos establecidos en este artículo, deberá aplicarse el tipo de cambio vigente para el momento en que se produzca el pago del impuesto en el extranjero, calculado conforme a lo previsto en la Ley del Banco Central de Venezuela.

Como puede observarse, este mecanismo se aplica al impuesto sobre la renta venezolano y a todos los impuestos de naturaleza similar, incluyendo los impuestos sobre las ganancias de capital, salarios y plusvalías. El tipo de crédito es ordinario, lo que implica que el gobierno venezolano únicamente reconoce los impuestos pagados en el exterior hasta el monto que hubiese sido pagado en Venezuela de no aplicar el crédito.

El monto máximo a acreditar se determinará tomando en consideración la relación porcentual existente entre la renta de fuente extraterritorial en comparación con la renta mundial y mediante la aplicación del coeficiente porcentual resultado de dicha comparación al impuesto total a ser pagado sobre la renta mundial. Este mecanismo puede resumirse mediante la fórmula siguiente[39]:

$$\text{Monto máximo Acreditable} = \text{Impuesto total sobre la renta mundial} \times \frac{\text{Renta extraterritorial}}{\text{Renta Mundial}}$$

6.2 Mecanismos bilaterales

La técnica para evitar la doble tributación mediante los convenios o tratados entre los diversos Estados para evitar la doble tributación (CDI)[40] se puede describir de la siguiente manera:

a) Distribución de las potestades tributarias en los conflictos residencia-fuente

Una primera forma en que los convenios para evitar la doble tributación resuelven los conflictos de doble tributación es mediante la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, típicamente en los conflictos residencia-fuente. Esto se realiza mediante la clasificación o segregación de las diferentes categorías de rentas y mediante la atribución de la potestad para gravar las diversas categorías de enriquecimientos entre los Estados contratantes. En la práctica dicha atribución produce los siguientes resultados:

(i) La potestad para gravar el enriquecimiento se atribuye en forma exclusiva al Estado de la residencia fiscal del

[39] Ver ejemplo de aplicación de esta fórmula en la sección 6.1 anterior.

[40] Cabe destacar que los mecanismos previstos en esta Sección generalmente se encuentran basados en los distintos modelos de convenios para evitar la doble tributación elaborados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE) y la Organización de Naciones Unidas (Modelo ONU), los cuales serán desarrollados más adelante en este Manual.

contribuyente. Por ejemplo, este sería el caso típico de los pagos de pensiones, beneficios empresariales sin conexión significativa o ciertas ganancias de capital, cuyo gravamen típicamente se encuentra reservado al país de residencia según los Artículos 18, 7.1 y 13.5 del Modelo OCDE.

(ii) La potestad para gravar la renta se confiere exclusivamente al Estado donde se ha generado el enriquecimiento (llamado Estado de la fuente). Por ejemplo, este sería el caso típico de las rentas inmobiliarias, cuyo gravamen típicamente se encuentra reservado al país de la fuente según el Artículo 6 del Modelo OCDE.

(iii) El CDI otorga una potestad compartida para gravar el enriquecimiento al Estado de la residencia fiscal y al Estado de la fuente. En estos casos generalmente se le otorga la prioridad al Estado de la fuente de gravar el enriquecimiento de que se trate y al Estado de la residencia se le confiere el derecho secundario de gravar el enriquecimiento. La potestad primaria otorgada al país de la fuente puede ser ilimitada (caso típico de las rentas empresariales y salariales cuando hay una conexión significativa con el país de la fuente[41]) o puede ser limitada hasta cierto punto (caso típico del gravamen a los dividendos intereses y regalías[42]).

Sin embargo, cabe destacar en este momento que en caso de ejercer esa potestad secundaria el Estado de la residencia tiene la obligación de eliminar o mitigar la doble tributación mediante la aplicación de alguno de los mecanismos establecidos en el respectivo CDI.

---

[41] Este sería el caso de los contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el país de la fuente al cual le sean atribuibles los enriquecimientos según el Artículo 7.2 del Modelo OCDE.

[42] En el caso de las rentas por dividendos, intereses y regalías (en los convenios venezolanos) se le otorga el derecho primario de gravar los enriquecimientos al país de la fuente hasta un límite establecido por el convenio sobre el monto bruto de los pagos.

De acuerdo con el Modelo OCDE los mecanismos que típicamente se encuentran establecidos en los convenios son el método del crédito ordinario o el método de exención con progresividad.[43] Cabe destacar que Venezuela desde la adopción del principio de la renta mundial en el año 1999, típicamente adopta el método del crédito ordinario en sus CDIs. Sin embargo, en los CDIs previos a la adopción del principio de renta mundial típicamente se estableció el mecanismo de exención plena.

La cláusula típica de los convenios que establece el método de exención con progresividad establece lo siguiente:

> Artículo 23 *A*
>
> MÉTODO DE EXENCIÓN
>
> 1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentos tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.
>
> 2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los Artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro

[43] Existen otros mecanismos que no necesariamente son utilizados para eliminar la doble tributación pero que generalmente tienen relación con estos mecanismos tales como el crédito ficticio o *tax sparing*. Según el tributarista brasileño Francisco Dornelles citado por Ronald Evans en su obra Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional, se entiende por *tax sparing: el otorgamiento de un crédito tributario en el país de la residencia correspondiente al impuesto establecido por la legislación interna y que hubiera sido cobrado en el país de la fuente del enriquecimiento si no hubiera mediado una reducción o eliminación del mismo en virtud de un programa de incentivos fiscales o por una disposición incluida en un acuerdo para eliminar ala doble tributación*. Como puede observarse, más que un mecanismo para evitar la doble tributación este tipo de mecanismo lo que busca es salvaguardar un beneficio fiscal otorgado generalmente por los países en vías de desarrollo para estimular ingestiones en sus país. Para una descripción más detallada de estos mecanismos alternos encontrados en los convenios véase EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*. McGraw Hill, año 2000, pp 35-42.

Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el Artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los Artículos 10 u 11 a dicha renta.

Como puede observarse de los parágrafos 1 y 3 del artículo citado, el Estado de la residencia fiscal tiene la obligación de reconocer la exención de las rentas gravables en el país de la fuente pero tiene la posibilidad de considerar dichas rentas exentas para fines de la determinación de la alícuota aplicable.

Por otro lado, la cláusula típica de los convenios que establece el método del crédito ordinario se encuentra redactada de la siguiente manera:

Artículo 23 B
MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.
En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

Como puede observarse de los parágrafos 1. a) y 1. b) del artículo citado, el Estado de la residencia fiscal tiene la obligación de admitir la deducción (crédito) de los impuestos pagados en el país de la fuente pero el monto a acreditar no puede exceder del monto del impuesto que hubiese aplicado en el país de la residencia.

b) Resolución de conflictos de residencia fiscal

Según quedó desarrollado en el Capitulo previo[44], en algunas ocasiones puede suceder que dos Estados consideren que un mismo contribuyente reúne las condiciones para ser considerado un residente fiscal de su jurisdicción sometido a gravamen sobre la base de su renta mundial en ambos Estados. En tales supuestos los CDIs resuelven estos conflictos de residencia-residencia mediante el establecimiento de reglas que permitan la limitación de la residencia fiscal del contribuyente a uno sólo

[44] Véase Capítulo 5 sobre Causas de los conflictos.

de los Estados contratantes. Dichos criterios son llamados "reglas de desempate"[45] y en la mayoría de los casos mediante la utilización de éstos es posible determinar una única residencia fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, de las personas que son consideradas residentes fiscales de los dos Estados. De esta manera el conflicto de residencia fiscal entre ambos Estados se elimina y se transforma la situación existente en un conflicto residencia fuente, el cual según ha quedado precedentemente señalado constituye el tipo de conflictos típicamente tratados por los CDIs.

La regla de desempate se encuentra establecida en el Artículo 4.2 y 4.3 de los CDIs de siguiente manera:

> *Artículo 4*
> *RESIDENTE*
> (...)
> 2. Cuando, en virtud de *las* disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
> a) dicha persona *será* considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
> *b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;*
> *c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;*

[45] "Tie braker rules"

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3 Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

b.1 Conflictos de personas naturales

Como puede observarse, en el caso de las personas naturales el conflicto de residencia se resolverá asignando la residencia fiscal al Estado en el que se encuentre alguno de los siguientes criterios definitorios, en orden de preferencia:

- El país en el que tenga una vivienda permanente a su disposición;
- El país en el que se encuentre el centro de sus intereses vitales;
- El país en el que permanezca habitualmente; o
- El país del que sea nacional

El mencionado artículo establece que si el conflicto de doble residencia no llegase a ser solucionado mediante la aplicación de cualquiera de los cuatro criterios mencionados, el conflicto deberá ser resuelto por las autoridades competentes de común acuerdo (ver comentarios sobre Procedimiento Amistoso en Sección c) abajo).

A continuación analizamos cada uno de los criterios para resolver los conflictos de residencia fiscal.

i) Vivienda permanente a su disposición

El criterio de vivienda permanente a su disposición sugiere que la persona natural es residente fiscal en dónde tenga a su disposición un lugar físico que puede ser una casa, apartamento, o una habitación. Sin embargo, muchas veces este criterio no es suficiente para solventar el problema de doble residencia fiscal,

especialmente considerando que muchas personas naturales tienen más de una vivienda permanente a su disposición.

ii) Centro de intereses vitales

Los comentario al Modelo OCDE establecen que "el centro de intereses vitales de un contribuyente es aquel lugar con el que sus relaciones personales y económicas sean más estrechas"[46]. Es decir que es aquel lugar en donde: se encuentra su familia; tiene relaciones sociales; ejecuta sus actividades laborales; están sus negocios; hace parte de las actividades políticas, culturales y sociales; o donde tiene y administra su propiedad.[47] Mediante el análisis de todos estos hechos se determina con cuál de los dos Estados las relaciones personales y económicas de una persona son más estrechas.

iii) Permanencia habitual

Este criterio normalmente es definido como la mera consideración del tiempo durante el cual un individuo permanece físicamente en uno de los estados contratantes en lugar de en el otro.[48] Los comentarios del Modelo OCDE son bastante persuasivos explicando qué quiere decir la permanencia habitual o *habitual abode*. El No. 17 a de los Comentarios al artículo 4 del Modelo OCDE indica lo siguiente:

> *"En el caso en que una persona natural tenga una casa de habitación disponible en los dos Estados, el hecho de residir habitualmente en uno de estos Estados en lugar de en el otro aparece entonces como la circunstancia en la cual, en caso de duda sobre cuál es el centro de intereses vitales de dicha persona, el balance se voltea hacia el Estado en el que la persona esté más frecuentemente. Para este propósito se debe analizar el tiempo que la persona permanece en ese Estado, no solamente en su casa de*

[46] Comentarios al Modelo OCDE, artículo 4, No. 14 (la traducción es nuestra): *"...the State with which the personal and economic relations of the individual are closer, this being understood as centre of vital interest"*.

[47] Comentarios al Modelo OCDE, artículo 4, No. 15

[48] MAISTO, Guillermo, *Residence of individuals under Tax Treaties*, IBFD, 2010, pag. 323

habitación pero también en cualquier otro lugar del mismo Estado" (la traducción es nuestra)

iv) Nacionalidad

La nacionalidad es el criterio utilizado como última instancia antes de llegar a una negociación amigable entre las autoridades competentes de ambos países y la noción de nacional debe entenderse según la legislación interna de cada Estado.

v) Autoridad Competente

En los casos en que no se haya podido resolver el conflicto de doble residencia fiscal determinado, las Autoridades competentes de cada Estado deberán resolver de mutuo acuerdo el conflicto para evitar que haya doble tributación sobre las rentas derivadas por una persona natural (conforme al procedimiento establecido en el Artículo 25 de los CDIs).

b.2 Conflictos de personas jurídicas

Por último, en el caso de las personas jurídicas el conflicto de residencia se resolverá asignando la residencia fiscal al Estado en el que se encuentre la sede de dirección efectiva. Según los comentarios al Modelo OCDE se entiende por sede de dirección efectiva: *el lugar donde se toman sustancialmente las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales de la entidad.*[49]

c) Procedimiento Amistoso / Arbitraje

El otro mecanismo establecido en los CDIs para solucionar situaciones de doble tributación sería el procedimiento amistoso. Este mecanismo generalmente es visto como una opción de último recurso. Puede ser utilizado para: (i) resolver problemas de doble tributación por la incorrecta aplicabilidad de las normas del CID por los Estados partes del mismo; (ii) resolver conflictos residencia- residencia en aquellos casos en que no haya sido

[49] Comentarios al Modelo OCDE, artículo 4, No. 24.

posible solucionar el conflicto mediante la aplicación de las normas de empate previstas en el Artículo 4.2 del CDI; y (iii) resolver los conflictos fuente-fuente, los cuales típicamente no se encuentran solucionados por las disposiciones de los CDIs.

Básicamente, consiste en la posibilidad tanto de los contribuyentes como de las autoridades competentes de solicitar que un caso específico sea consultado con el objeto de buscar una solución que evite un supuesto doble tributación. La posibilidad de accionar este mecanismo se encuentra establecida en el Artículo 25 de los CDIs en los siguientes términos:

> *Artículo 25*
> *PROCEDIMIENTO AMISTOSO*
> *1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del Artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.*
> *2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.*
> *3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de*

acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.
4 A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.
5. Cuando,
a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y
b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,
a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado

Como puede observarse, la disposición busca que las autoridades competentes de los diversos Estados tengan la posibilidad de resolver de mutuo acuerdo los supuestos de doble tributación que puedan presentarse con ánimo de dar cumplimiento a la finalidad última de los CDI. El Artículo establece también la posibilidad de que los particulares lleven la causa a un arbitraje

en caso de que las autoridades competentes no hayan podido llegado a un acuerdo dentro del plazo de dos años desde la presentación del caso a la otra autoridad competente. Esta posibilidad de arbitraje fue incorporada en las últimas modificaciones del Modelo OCDE y por lo tanto esta posibilidad no ha sido incorporada hasta los momentos en ningunos de los CDIs suscritos por Venezuela

Bibliografía

ARNOLD, B. y MCINTYRE, M. (1995), *International Tax Primer.* Países Bajos, Kluwer Law International.

EVANS, R. (2000) *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional.* Caracas, McGraw Hill.

MAISTO, G. (2010), *Residence of individuals under Tax Treaties.* Ámsterdam, IBFD.

Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (2010). France, OCDE.

7. Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional.

Alberto Benshimol*

7.1 El Modelo de la OCDE: El Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es la base de los tratados para evitar la doble tributación internacional (TDTs) como intentos bilaterales de evitar la doble tributación. El Modelo de la OCDE tiene sus orígenes en los modelos elaborados por la liga de Naciones en 1928, los cuales fueron retomados por la

* Abogado mención *summa cum laude*, Universidad Católica Andrés Bello; Maestría en Derecho Tributario Internacional, New York University; Profesor de Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello; Profesor de Empresa y Tributación, Universidad Católica Andrés Bello Postgrado en Derecho Mercantil y Socio de D'Empaire Reyna Abogados.

OCDE. En 1963 la OCDE publicó un Borrador de Convención de Doble Tributación sobre la Renta y el Capital[50], a partir del cual comenzó el desarrollo de la red mundial de tratados de doble tributación[51]. En 1977 se publicó la primera versión del Modelo de la OCDE. En 1992 el Comité de Asuntos Fiscales (*Comitte on Fiscal Affairs*) de la OCDE realizó una nueva publicación del Modelo con la intención permitir actualizaciones periódicas[52]. Desde 1992 se han realizado actualizaciones en 1994, 1995, 1997, 200, 2003, 2005, 2008 y 2010[53].

El Modelo OCDE está divido en siete capítulos. El Capítulo 1 establece el ámbito de aplicación del TDT en cuanto al aspecto personal (Artículo 1) como al aspecto material referido a los impuestos sujetos al TDT (artículo 2). El TDT será aplicable únicamente a las personas que califiquen como residentes de uno o ambos Estados parte del TDT y con respecto a los impuestos mencionados en el artículo 2.

El Capítulo 2 define ciertos términos relevantes para el Convenio. En particular, el Artículo 3 contiene ciertas definiciones generales para el TDT y una regla de reenvío al derecho interno en casos de ciertos términos no definidos en el TDT. Especial relevancia tiene las definiciones del Artículo 4 y del Artículo 5. El Artículo 4 contiene la definición de residencia y las reglas para determinar los conflictos derivados de doble residencia. El

---

50 *"Draft Double Taxation Convention on Income and Capital"*, el cual al igual que el Modelo de la OCDE incluía el texto del proyecto de convención y comentarios a los artículos. Véase FULLER, Tom : *Changes to the OECD Model Tax Convention and its Commentaries since 1977* en *Tax Treaties: Linkage Between OECD Member Countries and Dynamic Non Member-Economies*, OECD, París, 1996, p. 35 y ss. y VANN, Richard : *A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? en Bulletin for International Fiscal Documentation*, International Fiscal Association. Amsterdam, p. 102.

51 VANN, Richard,, *A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? in Bulletin for International Fiscal Documentation*, International Fiscal Association. Amsterdam, 1991. p. 102.

52 Véase *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010.Introducción, Parágrafo II y FULLER, Tom ob. cit., p. 102.

53 VOEGEL, Klaus, *Changes to the OECD Model Treaty and Commentary: Since 1992*. La Haya, 1997. p. 532.

Artículo 5 contiene la definición de establecimiento permanente, la cual es de especial importancia por constituir el criterio de vinculación básico para el gravamen de los beneficios empresariales derivados de un estado y obtenidos por un residente del otro Estado.

El Capítulo 3 (Artículos 6 al 21) establece las reglas de distribución de las potestades tributarias entre los dos Estados contratantes a fin de evitar la doble tributación. En general, el Modelo OCDE atribuye potestades exclusivas a uno de los Estados para gravar cierto tipo de rentas y potestades compartidas para gravar otro tipo de rentas.

Uno de los casos de atribución exclusiva de potestades tributarias es el Artículo 12, el cual establece que las regalías sólo deberán ser gravadas en el Estado de la residencia del beneficiario efectivo de la regalías. Igualmente, el Artículo 18 establece que las pensiones derivadas de relaciones laborales anteriores sólo deberán ser gravadas en el Estado de la residencia del receptor de la pensión.

Otros artículos establecen potestades compartidas, como el caso del Artículo 6, el cual establece que las rentas derivadas de inmuebles podrán ser gravadas en el Estado de la fuente de la renta (donde esté ubicado el inmueble) y también en el Estado de residencia del receptor de la renta.

Finalmente algunos artículos, también establecen potestades compartidas limitadas, como el caso del Artículo 11, el cual establece que las rentas derivadas de pagos de intereses podrán ser gravadas en el Estado de la fuente de la renta pero hasta un máximo de 10% del monto del interés pagado y también serán gravadas en el Estado de residencia del receptor de la renta sin limitación alguna.

El Capítulo 4 (Artículo 22) del Modelo OCDE se refiere a los impuestos al patrimonio.

El Capítulos 5 (Artículo 23) del Modelo OCDE se refiere al mecanismo unilateral de eliminación de la doble tributación que

deberá aplicar el Estado de la residencia del contribuyente. En general los mecanismos adoptados son el sistema de crédito fiscal o el sistema de exención.

El Capítulo 6 (Artículo 24 al 29) contiene disposiciones especiales como el principio de no discriminación (Artículo 24), los procedimientos administrativos entre las administraciones tributarias de ambos Estados parte (Artículo 25), intercambio de información (Artículo 26), asistencia en la recaudación (Artículo 27), normas para funcionarios diplomáticos (Artículo 28) y ámbito territorial de aplicación del TDT (Artículo 29).

El Capítulo 7 contiene los artículos relativos a la entrada en vigencia del TDT (Artículo 30) y terminación del TDT (Artículo 31).

7.2 El Modelo de la ONU: El Modelo de la OCDE fue concebido para ser utilizado entre los países desarrollados miembros de esta organización. Por lo tanto, los países en vías de desarrollo han considerado al Modelo de la OCDE como un modelo favorable a los países desarrollados. Este descontento de los países en vía de desarrollo justificó los trabajos que llevaron a la Organización de las Naciones Unidas a publicar un Modelo de Convención de Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Desarrollo (en lo sucesivo el "Modelo ONU"), el cual está basado en el Modelo de la OCDE e incluye ciertas variaciones muy puntuales que buscan reforzar el principio de la fuente sobre el principio de la residencia. El Modelo ONU fue actualizado por última vez en 2011.

7.3 Comunidad Andina: Entre los intentos multilaterales para evitar la doble tributación no podemos dejar de mencionar la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, posteriormente reformada mediante la Decisión 578 de fecha 5 de mayo de 2004 , la cual contiene el convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la sub-región y el convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la sub-región. La Decisión 578 (al igual que la Decisión 40) se fundamenta en el principio de la territorialidad, el cual

dominaba entre la doctrina latinoamericana al momento de su promulgación. Probablemente el énfasis dado al sistema territorial fue la principal causa de que la Decisión 40 ni la Decisión 578 hayan tenido el éxito esperado.[54]

Bibliografía

Evans, R (1999). *"Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional"*. Caracas, McGraw Hill.

Evans, R., (Julio/Diciembre, 1996), *"Armonización Tributaria en el marco de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena"* en *TRIBÛTUM*, N° II. Universidad Católica del Táchira.

Falcón y Tella, R., Pulido Guerra, E. (2010), *"Derecho Fiscal Internacional"*. Madrid, Marcial Pons.

Fuller, Tom. (1996), *"Changes to the OECD Model Tax Convention and its Commentaries since 1977* en *Tax Treaties: Linkage Between OECD Member Countries and Dynamic Non Member-Economies"*. Paris.

Organization for Economic Cooperation and Development. *"Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed VERSION"* (Julio 2010).

Russo, R. (2007), *"Fundamentals of International Tax Planning"*. Amsterdam, IBFD Publications BV.

Vann, R. (1991), *"A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? in Bulletin for International Fiscal Documentation"*. Amsterdam, International Fiscal Association.

Vogel, K. (1997), *"Changes to the OECD Model Treaty and Commentary: Since 1992"*. La Haya.

[54] EVANS, Ronald, *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagen*, TRIBUTUM N° II. Universidad Católica del Táchira, 1996.

TEMA IX

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Juan Carlos Fermín Fernández*
Coordinador

SUMARIO

1. Derecho Penal Tributario. Noción. **2.** Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario. **3.** La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. **4.** Teoría General del Ilícito Tributario. **5.** Principios constitucionales del Derecho Penal Tributario. **5.1** Principio de legalidad o reserva legal. **5.2.** El principio de irretroactividad de la ley en materia penal. **5.3.** El principio de culpabilidad. **5.4.** El derecho a la presunción de inocencia. **5.4.** El principio del *non bis in idem*. **6.** Los Ilícitos Tributarios en el Código Orgánico Tributario. **6.1.** Antecedentes legislativos. **6.2.** Clasificación de los ilícitos tributarios: **(a)** Los Ilícitos formales. **(b)** Los Ilícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas. **(c)** Los *Ilícitos materiales*. **(d)** *Ilícitos* sancionados con pena restrictiva de libertad. **7.** Concurrencia de ilícitos. **8.** Responsabilidad penal tributaria y Eximentes de responsabilidad. **9.** Sanciones. **9.1.** Tipos de sanciones. **9.2.** Cálculo de las Multas. **9.3.** Circunstancias Agravantes y Atenuantes. **9.4.** La Reincidencia. **10.** Ilícitos Formales. **10.1** Concepto de deber formal. **10.2** Los Ilícitos Formales. **10.2.1.** Generalidades. **10.2.2.** Tipos de ilícitos formales. **10.2.2.1.** Inscripción en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas. **10.2.2.2.** Emitir o exigir comprobantes. **10.2.2.3.** Llevar libros o registros contables o especiales. **10.2.2.4.** Presentar declaraciones y comunicaciones. **10.2.2.5** Permitir el control de la Administración Tributaria. **10.2.2.6.** Informar y comparecer ante la Administración Tributaria. **10.2.2.7** Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales. **10.2.2.7.** Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes. **11.** Ilícitos Materiales. **11.1.** Introducción. **11.2.** Tipos

* Abogado-UCAB. Especialización en Derecho Tributario-UCV. Profesor en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa-UNIMET. Ex-Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT. Ex-miembro del Consejo Directivo y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asociado del Escritorio Rodríguez & Mendoza.

de ilícitos materiales y sanciones. **11.2.1.** Pago con retraso. **11.2.2.** Omisión del pago. **11.2.3.** Omisión o retraso en el pago de anticipos o retenciones de tributos. **11.2.4.** Obtención de devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales. **12.** *Ilícitos* Tributarios Sancionados con Pena Restrictiva de Libertad. **12.1.** Generalidades. **12.2.** La Defraudación Tributaria. **12.3.** Falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención y percepción. **12.4.** Revelación de información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva. **BIBLIOGRAFÍA.**

1. Derecho Penal Tributario. Noción.

María Báez Barcia*

No todos los integrantes de una sociedad cumplen con las obligaciones tributarias y deberes formales establecidos en las normas tributarias, por lo que el Estado se ve en la obligación de prevenir y, eventualmente, sancionar ese incumplimiento, a través del ejercicio de su *ius puniendi*, que implica regular de forma específica las distintas infracciones que puedan cometerse y determinar y aplicar las sanciones procedentes en cada caso.

En el campo tributario, las conductas que constituyen un incumplimiento de las obligaciones y deberes establecidos a cargo de los contribuyentes y demás sujetos pasivos o terceros, son catalogadas como *ilícitos tributarios*, los que -como tales- son objeto de estudio del Derecho sancionador. Desde este punto de vista, el ilícito tributario constituye materia de análisis propia del Derecho Penal, si bien el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario reclaman, desde su perspectiva particular, la primacía sobre la regulación y los principios aplicables a las infracciones fiscales, atendiendo, por supuesto, a las especificidades o particularidades propias de la materia impositiva.

En este sentido, podemos definir el Derecho Penal Tributario, como el conjunto de normas jurídicas que regulan o tipifican los

* Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (2007). Magister en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana y Diplomado en Tributos Internos de la misma casa de estudios. Abogado en Torres, Plaz & Araujo.

ilícitos o infracciones al ordenamiento jurídico tributario y establecen las sanciones aplicables. El que exista un Derecho Penal Tributario no significa, sin embargo, que puedan aplicarse automáticamente a los ilícitos tributarios todos los principios del derecho penal común, pues, estos solo tienen vigencia sobre las demás normas represivas "(...) cuando el principio es de raigambre constitucional, cuando el principio no está en conflicto con el derecho especial, cuando no existe norma especial que predomine sobre el principio general, por último cuando puedan complementarse"[1].

2. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario.

María Báez Barcia*

De acuerdo con Carlos Weffe[2] "la naturaleza jurídica del ilícito tributario se encuentra en el Derecho Penal, esto es, el ilícito tributario es un delito *lato sensu*." Se trata en este caso de un Derecho especial que procura la aplicación del poder punitivo del Estado al «hecho evasor» del tributo.

Otros autores[3] consideran, por el contrario, que el ilícito tributario tiene naturaleza fiscal, en tanto que es una manifestación del Poder Tributario del Estado, y no del ejercicio de su *ius puniendi* (tesis tributaria), o bien, que constituye un ilícito de naturaleza administrativa[4] y que, por tanto, se encuentra regulado

---

1 Carrera, Francisco. "*Manual de Derecho Financiero, Vol. 1*". Editorial Tecnos, 1995. Madrid, España.

* Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (2007). Magister en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana y Diplomado en Tributos Internos de la misma casa de estudios. Abogado en Torres, Plaz & Araujo.

2 Weffe, Carlos. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Editorial Globe, C.A. Caracas, 2010.

3 Cfr. Hernández, César; «Infracciones y Sanciones (Parte General)», en *Comentarios al Código Orgánico Tributario*. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1983, p. 89.

4 Cfr. Sosa Gómez, Cecilia; «La Naturaleza de la Potestad Administrativa Sancionadora», en *II Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo 'Allan Randolph Brewer-Carías' - Las Formas de la Actividad Administrativa*. Ediciones

por el denominado derecho administrativo sancionador, entendido éste como una de las manifestaciones el *ius puniendi* del Estado (teoría administrativista). Y, por último, encontramos a los defensores de la llamada tesis mixta[5], de acuerdo con la cual, las infracciones al ordenamiento jurídico tributario de orden contravencional, tienen naturaleza administrativa, mientras que las transgresiones fiscales sancionadas con penas, en sentido estricto, formarían parte del Derecho Penal.

Ahora bien, como señala Weffe "...el Derecho Penal Subjetivo no es otra cosa sino el *ius puniendi*, con lo cual *queda resuelto a favor de la tesis penalista, en nuestra opinión, el problema de la naturaleza jurídica del ilícito tributario*. En efecto, si el *ius puniendi* es en definitiva Derecho Penal Subjetivo, entonces las distinciones que pretendidamente erigieron las tendencias administrativa y mixta pierden todo su sentido, toda vez que tales teorías admiten -sin reservas- que ellas derivan del *ius puniendi*. En consecuencia, tales teorías incurren en contradicción insubsanable, al sostener por un lado que el Derecho Penal Tributario no forma parte del Derecho Penal y, por el otro, proclamar su adscripción al *ius puniendi*, que en definitiva es Derecho Penal".[6]

Por lo que se refiere a la tesis tributaria advierte, asimismo, Weffe, que a pesar de que ésta "...sostiene que la facultad punitiva del Estado en materia fiscal no deriva del *ius puniendi* sino del Poder Tributario, quienes la sostienen admiten sin empacho que la naturaleza jurídica del ilícito tributario es penal...", lo que

---

de la Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA). Caracas, 1996, pp. 210 y ss; Fraga Pittaluga, Luis; «Régimen Sancionatorio de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones», en *Comentarios a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones*. Editorial Torino, Caracas, 2001, p. 245; y Vigilanza García, Adriana; «La Potestad Sancionatoria, en materia tributaria, de Estados y Municipios», en *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2002, pp. 389 y ss.

[5] Cfr. van der Velde, Ilse y Ramírez van der Velde, Alejandro; «Infracciones y Sanciones en el Ordenamiento Jurídico Tributario Venezolano», en *In Memoriam Ilse van der Velde*. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999, pp. 70 y 71.

[6] Weffe Carlos, *Garantismo y Derecho Penal Tributario....*, p. 147.

vendría a descalificar esta tesis, puesto que "el concepto de Derecho Penal es omnicomprensivo de la ilicitud en todas sus manifestaciones, bien lo sea en su fase objetiva -Derecho Penal *stricto sensu*- o subjetiva -*ius puniendi*- o Derecho Penal *lato sensu* (...) Lo expuesto queda ratificado cuando notamos que, de acuerdo con los defensores de la teoría tributaria, la sanción en materia represiva fiscal se caracteriza por tener una finalidad preventivo-represiva, y no reparadora del daño que el hecho ilícito pueda haber causado, lo cual es típico de la pena en el Derecho Penal. Además, de acuerdo con los postulados de esta tesis, la sanción fiscal no es un accesorio del tributo, con lo que se pone de manifiesto que el ilícito tributario no es de naturaleza fiscal, puesto que si así fuera, la sanción debiese ser un accesorio de la obligación tributaria principal y, por el contrario, los fines y las regulaciones de ambos son distintos.".[7]

En su crítica a la tesis administrativista, señala igualmente Weffe que "si bien a efectos didácticos el concepto jurídico de *ilícito* puede subdividirse en varias manifestaciones de éste, la división entre ellas no viene dada por una supuesta adscripción de parte del concepto de ilícito al Derecho Administrativo, como lo pretenden quienes siguen esta teoría. La ilicitud es un fenómeno unitario, que para su mejor estudio -y en función de la gravedad del hecho cometido y de la pena que se le impone- ha sido dividida en (i) delitos y faltas...o (ii) en crímenes, delitos y faltas. No existe, en nuestro criterio, tal *ilícito administrativo* distinguible del penal en el órgano de aplicación, o en la mediación o inmediación con el orden social afectado por la conducta disvaliosa, o en la intensidad de las penas aplicables, o en la interdicción de las penas privativas de libertad para el caso de la infracción administrativa. Todas esas características pueden predicarse sin temor respecto de las faltas, a las cuales estarán adscritas las infracciones al derecho Tributario Formal."[8]

Por lo que se refiere al bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario, es decir, el objeto jurídico que resulta afectado

[7] Weffe, Carlos; *Garantismo y Derecho Penal Tributario....*, p. 148.
[8] Weffe, Carlos; *Garantismo y Derecho Penal Tributario....*, p. 149.

por la conducta del sujeto activo del ilícito, éste es susceptible de clasificación. En lo que se refiere al Derecho Tributario Material, el bien jurídico tutelado no es otro, en términos generales, que el derecho patrimonial del Estado a la percepción del tributo; por su parte, en lo atinente al Derecho Tributario Formal, es la función de recaudación, o mejor dicho, la función de determinación tributaria -la posibilidad del sujeto activo de conocer sobre *base cierta* la existencia de la obligación tributaria y su cuantía- el bien jurídico que es objeto de la especial protección del Derecho Penal Tributario[9]. En este sentido, teniendo en cuenta que la principal intención del Estado al momento de gravar el patrimonio o enriquecimiento de los particulares, es que cada uno de los sujetos contribuya con el desarrollo de las políticas tendientes al bienestar de la colectividad, el objeto o bien jurídicamente tutelado no es otro que el *orden económico*, o bien, el derecho del Estado a obtener los ingresos necesarios para asegurar la satisfacción de las exigencias de la sociedad ante la cual aquél debe responder.

3. La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción.

María Báez Barcia*

De acuerdo con la opinión mayoritaria de la doctrina tributaria que se ha encargado de analizar el tema, lo que caracteriza a la *elusión tributaria* es la utilización de formas negociales o estructuras jurídicas atípicas o indirectas, aunque perfectamente legítimas, con la finalidad de eliminar o reducir la carga fiscal.

---

9 Cfr. Borges Vegas, Carmen Luisa; *Principios Penales en el Código Orgánico Tributario (Legalidad, Bien Jurídico, Culpabilidad y Pena en la Parte General de las Infracciones)*. Ediciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1999, pp. 82 y ss; y Weffe, Carlos; *Garantismo y Derecho Penal Tributario*... pp. 323 y ss.

* Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (2007). Magister en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana y Diplomado en Tributos Internos de la misma casa de estudios. Abogado en Torres, Plaz & Araujo.

Es, pues, la obtención de un ahorro fiscal mediante la utilización o adopción de figuras o instrumentos lícitos, aunque manifiestamente inapropiados o atípicos para alcanzar el fin realmente perseguido por las partes, lo que constituye la esencia del comportamiento elusivo, y lo que va a permitir diferenciar a esta figura de otros comportamientos o actos orientados a evitar o reducir el pago de impuestos.

Según Juan Carlos Fermín Fernández[10], las notas o elementos que permiten calificar una conducta como elusiva son:

a) La realización por el contribuyente de actos, contratos o negocios jurídicos, cuya utilización en el caso concreto no se justifica, por no tener un contenido o sustrato económico que sirva de fundamento.

Esto implica, no sólo el uso de una forma jurídica o negocial atípica sino, principalmente, que el resultado económico que se hubiese obtenido de haberse utilizado la forma contractual típica, sea substancialmente igual al obtenido por el contribuyente mediante el uso de la fórmula jurídica atípica. De acuerdo con lo anterior, la forma jurídica atípica utilizada por el contribuyente carecerá de toda justificación económica, cuando el resultado económico obtenido por él pudo haberse alcanzado igualmente y de manera directa, usando alguno de los tipos contractuales previstos en la ley tributaria como hechos imponibles del tributo.

De acuerdo con lo anterior, no habrá elusión en aquellos casos en que el resultado económico obtenido por el contribuyente mediante la utilización de formas jurídicas atípicas, no pueda ser alcanzado íntegramente o, por lo menos, en sus elementos esenciales, a través del uso de las figuras contractuales o negociales previstas en la ley como hechos imponibles, aun cuando se haya obtenido efectivamente un ahorro fiscal, pues, no constituye elusión el uso de fórmulas contractuales atípicas, sino su falta de adecuación o incompatibilidad con el objetivo económico perse-

[10] Fermín Fernández, Juan Carlos. *"La Elusión en el Derecho Tributario"*, en: Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008.

guido por el contribuyente, incompatibilidad que queda en evidencia cuando se demuestra la suficiencia o idoneidad del medio típico para alcanzar el mismo resultado. Dicho en otros términos, si la forma jurídica utilizada, a pesar de no corresponderse con alguna de las figuras o tipos negociales previstos en la ley resulta, en definitiva, la más adecuada para alcanzar el fin realmente perseguido por la partes, no puede hablarse de un caso de *"abuso de formas jurídicas"*, puesto que no existe discordancia entre el medio utilizado y el resultado económico realmente pretendido.

b) Que la razón determinante para la utilización de las figuras contractuales atípicas, haya sido la de evitar o reducir la respectiva carga fiscal, cuando ello no es racionalmente justificable. Esto implica que el tratamiento fiscal previsto en la ley para los tipos contractuales que el contribuyente evitó realizar, sea más gravoso que el aplicable a las formas jurídicas distintas utilizadas por el sujeto pasivo para la realización del negocio, y que -si bien la búsqueda de ahorro fiscal es un motivo en sí mismo válido para justificar el empleo de formas atípicas- la forma empleada *no es jurídicamente razonable para obtener el resultado fiscal querido.*

Sostiene este autor que, en muchos casos, lo que a primera vista pudiera considerarse como una operación diseñada exclusivamente con fines de ahorro fiscal, ha sido ejecutada en realidad con una finalidad totalmente diferente, e incluso pudiera llegar a producir una mayor carga tributaria para el contribuyente. Por tal motivo, será necesario analizar cada caso en particular, a fin de determinar si el negocio jurídico llevado a cabo por el contribuyente, tiene una efectiva sustancia económica que prevalece sobre cualquier ahorro fiscal y que, eventualmente, pudiera derivarse de dicho negocio, el cual en este caso sólo tendría un carácter meramente accesorio.

Por su parte, Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, citados por Fermín Fernández,[11] señalan que para que se configure la elusión tributaria (o fraude de ley tributaria como se le denomina en España) se requiere, no solo de

[11] Fermín Fernández., Juan Carlos. *"La Elusión en el Derecho Tributario..."*.

normas que pueden ser usadas de manera alternativa por los contribuyentes, sino que se den, además, los siguientes requisitos acumulativos:

a) La realización de un hecho distinto del hecho imponible pero cuyo resultado económico sea similar o equivalente al que resultaría de la normal realización de aquél.

b) El hecho realizado debe provocar un menor gravamen que el que se derivaría de la realización del hecho imponible.

c) La realización del hecho equivalente al hecho imponible debe ser con el propósito probado de eludir el tributo o, lo que es lo mismo, de evitar un mayor gravamen al que supondría la realización del hecho imponible.

d) No puede existir norma tributaria que tipifique o contemple, incluso de modo implícito, el acto o negocio efectivamente realizado por los sujetos interesados. Siendo este un requisito *sine qua non* para que configure la conducta elusiva, en virtud que, es el silencio de la ley o la falta de tipicidad de una conducta, la que evita la configuración de un comportamiento fraudulento.

Con base a lo antes expuesto, podemos definir la elusión fiscal como la realización de actos o negocios jurídicos alternativos, llevados a cabo por el contribuyente con el fin de eliminar o disminuir, la carga fiscal que se originaría de realizar directamente el acto o negocio jurídico definido en la ley como hecho imponible del tributo. En resumen, se trata de conseguir el resultado económico deseado sin realizar el hecho imponible, o bien, que en caso de realizarse éste, el tributo causado sea significativamente inferior al generado con la realización del negocio, tal como se encuentra desarrollado en la norma que lo describe y lo califica de gravable.

Carlos Weffe[12], considera, por su parte, a la elusión tributaria como "la forma general de ilicitud atípica en el Derecho Tribu-

[12] Weffe, Carlos. "La Elusión Tributaria" En "*Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*". Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008.

tario". Es decir, se trata del uso de figuras que, en principio, se encuentran permitidas por el ordenamiento jurídico, pero que consideradas en su conjunto resultan contrarias a los principios fundamentales de la imposición (capacidad contributiva, igualdad y generalidad del tributo). En este sentido, Weffe considera a la elusión tributaria "irrelevante desde el punto de vista del Derecho Penal Tributario, en tanto la violación de principios no puede, como exigencia mínima de *lex certa et stricta* que caracteriza a esa rama jurídica, ser perseguida por medio del ejercicio del *ius puniendi.*", toda vez que -como se ha dicho- en su opinión la elusión tributaria constituye una violación de *principios* y no de *reglas*; son únicamente las infracciones de *reglas* las relevantes para el Derecho Penal, tal como lo recoge la conocidísima fórmula de la reserva legal punitiva *nullum crimen, nulla pœna sine lege.*

Dicho en otros términos, la utilización de técnicas elusivas con el fin de reducir o eliminar la carga fiscal, no constituye una conducta ilícita *según reglas*, en virtud de que, aun cuando no se está utilizando la forma jurídica o negocial prevista en la norma como hecho imponible del tributo, el sujeto se vale de fórmulas jurídicas perfectamente válidas para lograr su cometido de reducir o evitar que surja la respectiva obligación tributaria.

Diferente es que, habiéndose causado la obligación tributaria, el contribuyente se valga de formas jurídicas para evitar el pago del tributo u ocultar la verificación del respectivo hecho imponible. En este caso lo que el contribuyente pretende es sustraerse al cumplimiento de la obligación tributaria, o en otras palabras, incurrirá en *evasión tributaria*. Como señala Oswaldo Anzola[13] "... la evasión será siempre maniobras ilícitas, pues se realizan una vez que ha ocurrido el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que siempre habrá maniobra engañosa, fraude."

Así pues, la evasión tributaria sí constituye una violación de ley, concretamente de las normas legales que regulan el

[13] Anzola, Oswaldo. *La Ley Tributaria, su Interpretación y los Medios Legales e Ilegales para Evitar o Reducir sus Efectos*, en Libro Homenaje a José Andrés Octavio, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, p. 39.

nacimiento, determinación y pago del tributo, lo cual trae como consecuencia el incumplimiento, total o parcial, de la respectiva obligación tributaria. En efecto, la evasión tributaria tiene como principal característica la de haber ocurrido el hecho imponible y, por consiguiente, haber nacido la obligación tributaria, recurriendo el contribuyente al uso de fórmulas o técnicas tendientes al ocultamiento de ese hecho ante la Administración Tributaria. Tal como lo establece Villegas[14] "(...) hay evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas."

En resumen, se puede afirmar que la evasión tributaria existe cuando mediante una conducta dolosa -defraudación tributaria- o simplemente omisiva -contravención- se evita o reduce el pago de la respectiva obligación tributaria, siendo el sujeto activo del ilícito tributario, la persona (natural o jurídica) que está obligada por ley al pago del tributo, pues, no hay evasión en quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo.

Finalmente, la denominada *economía de opción*, la cual, a simple vista pudiera confundirse con la realización de actos elusivos, es realmente una alternativa prevista en la propia ley tributaria, expresa o *implícitamente* (ese es el caso de las llamadas «lagunas», o «loopholes»), para disminuir o reducir la carga tributaria, mediante la realización de determinados actos o negocios jurídicos perfectamente legales, o bien haciendo uso de la posibilidad que tiene todo contribuyente, de organizar sus negocios de la forma menos gravosa desde el punto de vista fiscal. Como señala Yupanqui Carrillo[15], no existe para ningún contribuyente la obligación de realizar sus actos por la vía más gravosa, "dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen". Se

[14] Villegas, Héctor. "*Régimen Penal Tributario Argentino*". Editorial Depalma. Buenos Aires, 1995.

[15] Carrillo Yupanqui, Yolanda. En "*Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*". Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008

trata, pues, del ejercicio por el contribuyente de la autonomía y libertad económicas que le reconocen las normas constitucionales y leyes tributarias.

A través de la economía de opción se obtiene un ahorro fiscal sin necesidad de valerse de fórmulas o figuras atípicas, como ocurre en la elusión, ni tampoco, mediante el aprovechamiento de un vacío legal o de la falta de regulación del hecho. Como sostiene Fermín Fernandez[16], la diferencia entre esta figura y la elusión fiscal, radica en la *irreprochabilidad* del acto llevado a cabo por el sujeto pasivo para la obtención de un ahorro fiscal, y su adecuación a las leyes tributarias y a los principios generales de la imposición.

4. Teoría General del Ilícito Tributario.

María Báez Barcia*

Establecidas las diferencias entre las conductas elusivas o evasivas y la economía de opción, interesa ahora determinar cuáles son los elementos que deben concurrir para que una determinada conducta sea catalogada como delito, entendido aquí como ilícito tributario.

En este sentido, Jiménez de Asúa[17], considera como delito "(...) el acto típicamente antijurídico y culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal. En consecuencia (...) las características del delito serían: actividad típica, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad, penalidad y, en ciertos casos, condición objetiva de punibilidad". Por su parte, Soler define como delito:

---

[16] Fermín Fernández, Juan Carlos.: "*La Elusión en el Derecho Tributario...*", p.

* Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (2007). Magister en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana y Diplomado en Tributos Internos de la misma casa de estudios. Abogado en Torres, Plaz & Araujo.

[17] Jiménez de Asúa, Luis. "*La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal*". Editorial Hermes. Buenos Aires, 1954, p. 223.

"(...) una acción típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura legal" conforme a las condiciones objetivas de ésta, por lo cual sus elementos sustantivos son: la acción, la antijuridicidad, la culpabilidad y la adecuación a una figura[18].

Como puede observarse, en las definiciones anteriormente expuestas se habla de (i) la *acción*, (ii) la *tipicidad*, (iii) la *antijuricidad* y (iv) la *culpabilidad*, como los elementos que, en su conjunto, conforman lo que la doctrina ha denominado la Teoría General del Delito, no siendo otra cosa que un sistema de categorización por niveles, conformado por el estudio de los presupuestos jurídico-penales de carácter general, que deben concurrir para establecer la existencia de un delito, presupuestos que serán analizados en esta oportunidad, con la finalidad de determinar cuándo la conducta de un contribuyente, configura o no un ilícito tributario.

En este sentido, podemos definir la *acción* como la conducta humana (acción u omisión) sobre la cual descansa toda la estructura del delito. Si no hay acción humana, si no hay conducta, no hay delito. Sin embargo, "(...) el concepto de acción engloba igualmente el de omisión, en el cual existe una conducta en la que conscientemente se evita una acción concreta. Constituye el soporte conceptual de la teoría del delito y el eje de la consideración axiológica y natural del hecho punible."[19]. Se trata simplemente, según Claus Roxin, citando en este caso a von Liszt, de " (...) la producción, reconducible a una voluntad humana, de una modificación en el mundo exterior" bien sea mediante una acción o una omisión, lo cual, visto desde el punto de vista tributario, se trata de las maniobras de ocultamiento del nacimiento de la obligación tributaria, por parte del contribuyente ante la Administración Tributaria o, mediante la omisión de llevar a cabo el cumplimiento de dicha obligación.

---

[18] Soler, Sebastián. "Derecho Penal Argentino". Tomo I. Tipográfica Editorial Argentina. Buenos Aires, 1992, pp. 276 y 277.

[19] Roxin, Claus. "*Derecho Penal Parte General Tomo I*". Civitas Ediciones. Madrid, 2003.

El siguiente elemento de la teoría del delito lo conforma la *tipicidad* que, en palabras simples puede resumirse como la adecuación de la acción anteriormente definida, a un supuesto de hecho establecido en la norma.

Es de esta figura que nace la expresión latina que reza *nullum crimen sine lege praevia*, es decir que, no existe crimen sin ley previa que lo establezca. Tiene que darse entonces la exteriorización de una conducta que se encuentre descrita por la ley. Tal como lo afirma el doctrinario previamente citado, Roxin, el derecho penal es del tipo y no de la actitud interna, derecho penal del hecho y no del autor.

Nuestro ordenamiento jurídico tributario y, en especial el Código Orgánico Tributario, establece de forma detallada la descripción de las conductas que se consideran punibles o sancionables, haciendo mención tanto a la acción como actividad por parte del sujeto pasivo, como a su omisión, cumpliendo con el elemento de tipicidad exigido por la teoría bajo estudio, para la configuración de un delito.

Ahora bien, es importante mencionar que, la figura de la tipicidad tiene un aspecto subjetivo vinculado directamente al perpetrador del acto, referido al dolo y a la culpa, siendo el dolo la voluntad consciente y no coaccionada que, mediante la acción o la omisión, se encuentra orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito. La culpa, en contraposición al dolo, es la adecuación al supuesto de hecho por parte de aquel contribuyente que, realizando voluntariamente una acción determinada, produce el resultado punible, no queriéndolo así. La involuntariedad esencial a la culpa está referida al *resultado*, y no a la conducta; así ocurre, por ejemplo, en los casos de culpa consciente, donde el sujeto realiza -quiere- la acción, pero no quiere producir el resultado lesivo. Ese es el caso del conductor temerario, que confía en no atropellar a nadie a causa de su habilidad al volante. Quiere conducir temerariamente, pero no quiere lesionar. Ese caso es, también, de culpa.

La acción culposa, puede realizarse de tres formas diferentes, por negligencia, impericia o imprudencia. En la negligencia

el daño se causa como consecuencia de una inactividad, un no hacer, se trata de una omisión, más o menos voluntaria pero consciente, por ejemplo: el contribuyente que a sabiendas del vencimiento del plazo para declarar el Impuesto Sobre la Renta, no tiene la contabilidad al día y por tanto no sabe exactamente a cuando asciende su ingreso neto gravable, sí es que efectivamente lo tiene. Por su parte, la impericia se presenta en aquellos casos en que el sujeto actúa sin los conocimientos técnicos debidos para llevar a cabo una situación determinada, asumiendo un riesgo innecesario. Un ejemplo de esto serían aquellos contribuyentes que llevan la contabilidad de sus negocios, sin tener los conocimientos técnicos necesarios, de lo que resulta una errada determinación del impuesto a pagar, en detrimento de la Administración Tributaria.

El siguiente elemento exigido para la configuración de un delito, se denomina antijuridicidad y se refiere a todas aquellas actuaciones que van en contra del derecho, es decir, que sin razón aparente (causas de justificación) lleven a cabo la conducta descrita como delito en la norma penal.

Cabe destacar que la comprobación del carácter antijurídico de la conducta tiene un carácter negativo, de manera que una vez identificada la conducta típica, habrá que analizar su inclusión o no dentro de las causas de justificación (es decir, aquellas situaciones reconocidas por el Derecho en las que la ejecución de un hecho típico se encuentra permitida), excluyendo el delito si encuadra en alguna de ellas, o admitiendo la antijuridicidad de la conducta, en caso contrario.

En este sentido, son causas de justificación de la conducta las siguientes:

(i) La *legítima defensa*, que consiste en la comisión de un hecho que, aun cuando es típico y ha sido realizado con conciencia y voluntad, la comisión del hecho se da en defensa de sí mismo o en defensa de un tercero. Para Claus Roxin, la legítima defensa se fundamenta en dos principios: la protección individual y el prevalecimiento

del derecho. En primer lugar la justificación por legítima defensa presupone siempre que la acción típica sea necesaria para impedir o repeler una agresión antijurídica a un bien jurídico individual. Así, por ejemplo, un contribuyente podría alegar que no procedió al pago de la obligación tributaria, dado que ese dinero fue utilizado en el pago de un rescate.

(ii) El *estado de necesidad justificante,* versa sobre la afectación de un bien jurídicamente protegido, para salvaguardar otro de mayor valor, más preciado de acuerdo a la normativa legal, siendo que dicha afectación se encuentra eximida del estudio bajo la óptica del ilícito tributario;

(iii) Por otra parte se encuentra la figura del *Ejercicio de un cargo* y *la obediencia legítima y debida,* referido a aquellas personas que desempeñan un cargo estatal y por ello deben ejecutar ciertas acciones que, en principio, encajan dentro del tipo penal, aunque, en realidad, su conducta se encuentra plenamente amparada por la norma. Se trata pues, de conductas realizadas en ejercicio de un cargo o función pública, y en cumplimiento de un deber de proteger determinados bienes jurídicos y evitar la agresión a estos.

(iv) Finalmente encontramos lo que ha sido denominado por la doctrina como *el ejercicio legítimo de un derecho,* el cual se configura al causar un daño obrando legítimamente por medio de la utilización del medio racional para realizarlo. Se trata de la realización de conductas en contra de bienes protegidos, con base en el ejercicio legítimo de un derecho, por lo que dichas conductas se consideran amparadas por el ordenamiento jurídico.

Adicionalmente, se habla de las llamadas "causas supralegales de justificación", que comprende aquellos casos en los que, aun cuando no se trate de una justificación tipificada legalmente, la conducta típica no es capaz de lesionar o de poner en peligro concreto el bien jurídico tutelado. Ese es el caso, en materia

tributaria, de los incumplimientos de deberes formales de facturación en requisitos considerados como "no esenciales".

El último de los elementos del delito es la *culpabilidad*, la cual constituye el aspecto subjetivo de la *antijuridicidad*, caracterizado por una actitud de la voluntad contraria a la norma, y que determina la reprochabilidad de la conducta desplegada por el autor. En palabras de Arteaga Sánchez[20], la culpabilidad es "... una relación psicológica, una voluntad que viene valorada por el derecho como contraria al deber, como reprochable, como voluntad de no debe ser y no, simplemente, como voluntad del hecho ilícito (...) la culpabilidad es un juicio, pero no se trata por ello de que el concepto se agote relacionando la acción con un sujeto, sino que se trata de valorar en tal relación la acción del sujeto como reprochable en cuanto que pueda ser referida a una voluntad contraria al deber, a una voluntad contraria a las exigencias de la norma..."

Para que pueda tener lugar el juicio de culpabilidad, esto es, para que pueda reprocharse una acción como contraria a la norma o deber jurídico, es necesario que tal acción haya sido cometida por un sujeto imputable (o con capacidad penal) y que, además, le sea atribuible a título de dolo o culpa. Por dolo debemos entender la intención de realizar la conducta considerada ilícita o antijurídica, lo que implica tanto la consciencia o conocimiento de la antijuridicidad del hecho como la intencionalidad del resultado. La culpa, por su parte, consiste en la posibilidad de prever el resultado no querido o, como señala Arteaga Sánchez[21], *"en la voluntaria inobservancia de todas aquellas normas de conducta (expresas o derivadas de la práctica común) que imponen al hombre que vive en sociedad obrar con prudencia y diligencia en forma tal de evitar determinados resultados de daño o de peligro para los intereses jurídicos protegidos..."*, y la cual revestir las formas de negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de reglamentos, órdenes

[20] Arteaga Sánchez, Alberto: La culpabilidad en la Teoría General del Hecho Punible", Editorial Jurídica Alva, SRL, Caracas, 1992, p. 78.

[21] Arteaga Sánchez, Alberto: *La culpabilidad* ..., p. 148.

o instrucciones. Para configurarse, la culpabilidad requiere -adicionalmente- que haya *normalidad volitiva*, o la posibilidad para el infractor tributario de seguir el mandato del Derecho, según las circunstancias concretas del caso al momento de actuar; situación a pesar de la cual el infractor decidió libremente -imputabilidad- transgredir el mandato de la norma tributaria.

Ahora bien, existen elementos que excluyen la *culpabilidad*, y que impiden formular al sujeto el juicio de reproche. En función de sus elementos, es posible clasificarlos del siguiente modo:

(i) *Causas de inimputabilidad;* aquellas que afectan la capacidad del sujeto para entender y querer la acción punible, en tanto afectan la conciencia o la libertad en los actos del infractor. En materia tributaria, el artículo 85 del Código Orgánico Tributario recoge sus dos principales formas en los numerales 1 y 2:

a. *La minoridad*, tratada de forma absoluta por el Código Orgánico Tributario, al excluir de responsabilidad por ilícitos tributarios a toda persona que no haya cumplido 18 años.

b. *La incapacidad mental*, debidamente comprobada según el numeral 2 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, y que consiste en aquel estado mental, sea transitorio o definitivo, que afecte la capacidad del sujeto para entender y querer la acción punible; privan al sujeto de la *conciencia* -el sonambulismo, por ejemplo- o de la libertad en sus actos -coacción física o psíquica.

(ii) *Causas de exclusión del nexo psicológico entre el autor y su hecho;* o dicho en otros términos, aquellas situaciones en las que el sujeto, aun siendo imputable, actúa sin *dolo* o sin *culpa*. En el caso del Derecho Penal Tributario, tales circusntancias están previstas bajo la figura del *error excusable*, esto es, aquel conocimiento viciado de la realidad que, siendo *invencible*, determina al sujeto hacia la acción

ilícita. Según el numeral 3 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, el error se clasifica en dos tipos:

a. *Error de hecho*, que es aquel que recae sobre las circunstancias de hecho que constituyen la acción punible. Es prácticamente identificable con el tipo de error que la dogmática penal moderna -Roxin, por ejemplo- denomina «error de tipo».

b. *Error de derecho o «de prohibición»*, el cual, de acuerdo con Claus Roxin se produce "cuando el sujeto, pese a conocer completamente la situación o supuesto de hecho del injusto, no sabe que su actuación no está permitida." Por tanto, en virtud de este desconocimiento, el sujeto actuará de modo típico y antijurídico, pero no culpable. Este autor distingue, asimismo, entre el error de prohibición *invencible* (que excluye la culpabilidad) y el *vencible*. En el primer caso, el autor del hecho no puede evitar el error, mientras que en el caso del error de prohibición *vencible*, el sujeto pudo haber actuado de forma diferente y haber evitado la comisión del error.

(iii) *Causas de anormalidad volitiva*; aquellos casos en los que las circunstancias que rodean al caso concreto hacen *imposible* para el sujeto infractor el evitar cometer el ilícito. La dogmática penal las denomina genéricamente como circunstancias de *no exigibilidad de otra conducta*. Dentro de tales circunstancias se encuentra el *estado de necesidad disculpante*, figura que se encuentra basada en la ponderación de intereses y en la situación en la cual se encuentre el autor. Según Roxin, salvarse de un peligro inminente dañando a otra persona vinculada, no constituye una actuación en contra del ordenamiento jurídico. En este caso no hay una mayor valoración de un bien jurídico con respecto al otro, sino la valoración de dos bienes jurídicos de igual importancia para la norma, pero solo uno de ellos puede salvarse.

5. Principios Constitucionales del Derecho Penal Tributario.

Maryan Karinna Durán Ramírez*
Juan Carlos Fermín Fernández**

Los principios de base constitucional del sistema penal tributario venezolano resultan totalmente exigibles al momento de establecer o tipificar los ilícitos tributarios. Su aplicación directa e inmediata deviene del carácter normativo y supremo de la Constitución venezolana, y no sólo resultan aplicables desde el momento de la regulación del ilícito -competencia propia del Poder Legislativo-, sino en su persecución y sanción -competencia del Poder Ejecutivo, Ministerio Público y Poder Judicial-.

Según Pérez Royo, los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria pueden recogerse en los de *legalidad, tipicidad, proporcionalidad, no concurrencia* e *irretroactividad*.[22] Por su parte, Moreno considera que no existe discriminación entre ilícitos formales y materiales ni entre las penas pecuniarias y las privativas de la libertad, en cuanto a la aplicación de garantías y derechos ciudadanos, los principios relativos a la legislación y

* Abogado (Universidad Católica del Táchira U.C.A.T.) Especialista en Derecho Tributario (U.C.A.T. y Universidad Rómulo Gallegos) Especialista en Derecho Administrativo (U.C.A.T.). Magíster *Scientiarum* en Derecho Tributario (Universidad Santa María). Doctoranda en Derecho (Universidad Andina Simón Bolívar - sede Ecuador y Universidad de Valencia - España). Profesora asociada en pre y postgrado U.C.A.T. Profesora de postgrado Universidad de Los Andes. Directora-Editora de la Revista arbitrada de Ciencias Tributarias *Tributum* (2004-2007). Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Libre ejercicio de la profesión. kduran@ucat.edu.ve.

** Abogado-UCAB. Especialización en Derecho Tributario-UCV. Profesor en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa-UNIMET. Ex-Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT. Ex-miembro del Consejo Directivo y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asociado del Escritorio Rodríguez & Mendoza.

[22] Pérez Royo, Fernando. (2003). Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Civitas Ediciones S.L., Decima tercera edición, Madrid, España, pp. 346-353.

la asignación de potestades para la tipificación de infracciones y sanciones. De allí que, es posible aceptar como principios y garantías constitucionales aplicables al ilícito en el sistema tributario venezolano: *la presunción de inocencia, el derecho a disponer de los medios adecuados para ejercer la defensa, el principio de igualdad, el derecho a no ser sancionado dos veces por los mismos hechos, el derecho a no ser sometido a penas infamantes, el derecho a la no trascendencia de la pena,* y *el principio de legalidad penal.*[23]

Weffe, por su parte, refiere como bases del sistema penal tributario venezolano, incluyendo no solo a los ilícitos sancionados con penas restrictiva de libertad sino a todos en general, las siguientes: *los principios de reserva legal penal tributaria, de retroactividad de la ley penal más favorable al reo, de personalidad de la pena, de territorialidad de la ley penal fiscal, del non bis in idem, de presunción de inocencia, y de culpabilidad; y las garantías en el establecimiento de penas privativas de libertad.*[24]

De todos los principios y garantías antes mencionados nos limitaremos a analizar a continuación, en razón de su importancia, los de legalidad o reserva legal, irretroactividad de la ley penal, culpabilidad, presunción de inocencia y *non bis in idem.*

5.1. Principio de legalidad o reserva legal.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 49, numeral 6, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: ***"Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes"***. Esto implica, por una parte, que nadie podrá ser castigado por un hecho que no estuviere previsto expresamente como punible en la ley, ni con penas que no hubieren sido establecidas previamente (Art. 1° del Código Penal), y por la otra,

[23] Ver más en: Moreno de Rivas, Aurora. El ilícito tributario en la legislación venezolana, en: Temas de Derecho Penal Económico (Obras colectivas). Caracas, Venezuela. Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 2006, pp. 500-504.

[24] Ver más en: Weffe, Carlos E. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela. Caracas, Venezuela, Editorial Globe, C.A., 2010, pp. 42-49.

que las normas tipificadoras de los hechos o conductas constitutivas de delitos o faltas, y aquéllas que regulan las sanciones aplicables, deben tener el rango de ley formal. Como señala Arteaga Sánchez

> ***"el principio de legalidad, en la fórmula acogida por nuestra ley, trasciende (...) la simple exigencia de que sólo la ley puede crear delitos y penas (principio de reserva legal o de legalidad stricto sensu), ya que implica, asimismo, que los hechos y las penas deben estar previamente establecidos en la ley para que una conducta pueda ser sancionada penalmente (principio de irretroactividad); y que ha de tratarse de hechos y penas determinadas expresamente por la propia ley (principio o exigencia de la tipicidad)."***[25]

Así pues, el principio de legalidad en materia penal, como garantía de la libertad personal de los ciudadanos, se manifiesta en una doble vertiente: *reserva legal* (o garantía formal) y *mandato de tipicidad* (o garantía material), lo que implica cumplir con los postulados o exigencias de *lex scripta, lex previa, lex stricta* y *lex certa*. Es decir, se requiere la existencia de una norma de rango legal (*lex scripta*), que esta norma sea anterior al hecho que se pretende sancionar (*lex previa*), y que contenga una descripción precisa, clara y detallada, tanto de la conducta considerada como antijurídica como de la pena aplicable (*lex stricta* y *lex certa*).

La predeterminación normativa de las conductas consideradas ilícitas y de su correspondiente sanción, constituye una de las garantías fundamentales en un Estado de Derecho, tal y como lo sostuvo la Sala Constitucional de nuestro Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), en sentencia del 21 de noviembre de 2001 (*Caso: José Muci-Abraham*), en la cual se señaló lo siguiente.

> "...toda conducta que constituya un delito, así como las sanciones correspondientes deben estar previamente estipuladas en una disposición normativa,

[25] Arteaga Sánchez, Alberto: Derecho Penal Venezolano, 9ª Edición, Mc Graw Hill, 2001, pp 42-43.

general y abstracta (desde el punto de vista formal) que los defina, pues se entiende que tales sanciones afectan o inciden de manera directa e individual sobre la esfera jurídica de los ciudadanos, por lo que en este caso, no le estaría dado al legislador hacer remisiones "genéricas" para que, mediante un reglamento se establezcan delitos o sanciones relacionados con la Ley de que se trate.

Así, en aras de la seguridad jurídica que debe existir en todo Estado de Derecho, le corresponde a la ley definir todas aquellas conductas que pudieran calificarse como delitos y que por tanto, acarrearían penas y sanciones, tal exigencia se encuentra consagrada en la norma prevista en el artículo 49, numeral 6 de la Constitución vigente cuando dispone que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y en consecuencia, "(...) 6. [n]inguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes".

La aplicación del principio de la legalidad de los delitos, faltas y las penas no resulta exclusivo del Derecho Penal sino que se ha ido extendido a las diversas ramas del Derecho, con mayor arraigo en los ilícitos y penas administrativas, por lo que actualmente se habla de postulados del Derecho Sancionatorio; de manera que, resulta necesaria la tipificación legal previa de los hechos calificados como delitos o faltas y la anticipada consagración de la medida sancionatoria que le corresponda, y por ello, no podría una ley contener formulaciones genéricas en materia sancionatoria y dejar en manos del Ejecutivo la determinación de los hechos o conductas ilícitas, pues de esta manera se abre la posibilidad de que, en la medida en que se presenten nuevos supuestos jurídicos, se establezcan hechos posteriores que originen

> tipos delictivos, en cuyo caso la ley estaría delegando la potestad normativa en materia de tipificación de delitos a futuros actos de contenido normativo pero de carácter sublegal."

El principio de reserva legal ha de ser matizado, sin embargo, en materia de ilícitos tributarios -salvo los sancionados con penas restrictivas de libertad-, de forma que la exigencia de la norma de rango legal para tipificar ilícitos tributarios no puede ser interpretada de manera absoluta sino relativa, pues se entiende satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales del tipo de conducta prohibida, el bien jurídico tutelado y la sanción aplicable, limitándose la norma de rango sublegal -reglamento, providencia- a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico; por lo que la ley debe realizar la regulación material de los tipos de ilícitos y puede hacer remisiones a normas reglamentarias complementarias o de desarrollo subordinadas a la ley pero no a una regulación sublegal independiente, sin dejar lugar a un margen excesivo de indeterminación.[26]

Y por lo que respecta a la exigencia de *tipicidad y de predeterminación normativa de las conductas ilícitas*, no basta, como antes mencionáramos, la mera existencia de una ley previa de la acción u omisión de que se trate, sino que es necesario, además, que su descripción sea precisa y claramente determinada en cuanto a qué conductas son sancionables. Tal exigencia puede ser satisfecha mediante diferentes técnicas de tipificación siempre que la norma proceda a la descripción pormenorizada de la conducta constitutiva del ilícito, en garantía de que tal calificación no sea facultad discrecional de la Administración, sino, propiamente, actividad jurídica, que exige como presupuesto objetivo el encuadre del hecho incriminado en el tipo predeterminado legalmente.[27]

---

[26] Zornoza Pérez, Juan J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid, España, Editorial Civitas, S.A., 1992, pp. 73-85.

[27] Zornoza Pérez, Juan J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias... pp. 85-86.

No obstante, en el ámbito sancionador administrativo son frecuentes las tipificaciones imprecisas y ambiguas, las fórmulas abiertas o en blanco y las cláusulas de extensión analógica, pero tales son formas imperfectas de tipicidad que no están exentas de problemas y que pudieran generar vicios por errores de tipo o de prohibición, que afectarían y, en muchos casos, eximirían de responsabilidad penal tributaria, en virtud de que la incorrecta tipificación o concreción del principio de tipicidad afectaría la adecuación en éste del hecho ilícito.

De allí que los tipos penales, en este caso tributarios, deban guardar precisión y certeza, inclusive aquellas normas que utilizan una técnica abierta o de reenvío[28], de modo que no quede margen de discrecionalidad en la interpretación de la norma por parte de los funcionarios tributarios, circunstancia que en nada favorece los intereses del sujeto activo de la relación jurídica tributaria y, en mucho mayor grado, desfavorece al sujeto obligado.

Esta imperiosa necesidad de seguridad jurídica se ve agudizada aún más cuando en el Derecho Tributario venezolano existe una excesiva carga de deberes formales impuestos al sujeto obligado, que no promueven la cultura tributaria como un deber ciudadano de conciencia, sino por el contrario, hace ver a la tributación como el Leviatán de la actividad económica, en lugar de ser una forma de colaboración ciudadana para el sostenimiento y

[28] En este sentido, el Código Orgánico Tributario de 2001 dispone preceptos que no pueden considerarse, para Weffe y Moreno -posición compartida-, ni como norma penal en blanco, pues no describen ningún tipo de conducta, ni activa ni omisiva, tampoco reenvía la descripción de la conducta a otras disposiciones normativas específicas; se penaliza un resultado sin establecer cuál es la conducta que lo produce, por ejemplo: "Artículo 107: El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será penado con multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.); y el artículo 111 eiusdem: "Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25 %) hasta el doscientos por ciento (200 %) del tributo omitido. [...]"

cumplimiento de los fines del Estado, entre ellos, el de revertirlos en servicios que satisfagan los intereses colectivos y eleve la calidad de vida de la población. Según Moreno la casi totalidad de los ilícitos tributarios formales constituyen leyes penales en blanco, por cuanto la conducta cuyo incumplimiento causa la imposición de la pena, no está expresamente descrita en la ley penal tributaria, sino expuesta a los requerimientos formales que establezca la Administración Tributaria en instrumentos regulatorios de rango sublegal.[29] En este sentido, advierte Weffe que:

> "[T]oda norma penal en blanco será válida en la medida en que la norma completa que emane de la integración entre ley penal en blanco y norma complementaria cumpla con las exigencias derivadas del principio de reserva legal punitiva, para lo cual ambas normas, la penal en blanco y la complementaria deben cumplir con ciertos requisitos, que garantizan el carácter previo, escrito y estricto de la ley penal resultante y, en consecuencia, su adecuación a la reserva legal y como garantía de la seguridad jurídica de los ciudadanos."[30]

Por otra parte, en Venezuela, como Estado "descentralizado", se encuentran establecidos con rango constitucional los ámbitos de competencias tributarias de los diferentes entes políticos territoriales: República, Estados y Municipios. ¿Estarán facultados todos estos entes para la creación de ilícitos tributarios y sanciones?

En este sentido, Weffe refiere que los Municipios sí tienen el *ius puniendi* en lo tributario, más este poder no tiene un alcance pleno, que abarque todas las facetas o momentos de éste.[31] De igual forma, señala Vigilanza que:

---

[29] Moreno de Rivas, Aurora. *El ilícito tributario en la legislación venezolana...* p. 504.

[30] Weffe H. Carlos E. *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela...* p. 253.

[31] Weffe H., Carlos E. *El poder sancionador tributario de los Municipios venezolanos*, en: Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela. Obras Colectivas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, Venezuela, 2005, p. 551.

> [...] los Estados y los Municipios pueden establecer supuestos de ilícitos tributarios y sus respectivas sanciones, de manera diferente a lo que contemple el legislador nacional, excepto cuando el ilícito haya sido castigado con pena privativa de libertad por ese legislador, en cuyo caso, tal ilícito sale de la esfera del poder sancionador de los referidos entes político-territoriales y queda sancionado según lo disponga el C.O.T., el cual, en ese particular, deberá sostenerse que aplica de manera principal.[32]

La posición doctrinal antes referida es, en nuestra opinión, perfectamente válida, si partimos de las siguientes premisas: a) El reconocimiento constitucional de la autonomía tributaria a los Estados y Municipios, según su régimen competencial -artículos 159, 167, 168, 179 y 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (C.R.B.V.)-; b) la potestad legislativa reconocida por la Constitución a favor de los entes político territoriales menores -Estados y Municipios-, a través de las denominadas leyes estadales (Consejos Legislativos Estadales) y las Ordenanzas Municipales (Concejo o Cámara Municipal), dentro de su ámbito material de competencias (artículos 162 y 169 C.R.B.V., respectivamente); c) la reserva al poder nacional de la legislación en materia penal y penitenciaria; y d) la aplicación principal del C.O.T. a los tributos nacionales y a las relaciones jurídico-tributarias derivadas de éstos; y la aplicación supletoria de su regulación a los tributos estadales y municipales. (Artículo 1 del C.O.T.)

5.2. El principio de irretroactividad de la ley en materia penal.

El artículo 24 de la vigente Constitución establece que: ***"Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo excepto***

[32] Vigilanza García, Adriana. *La potestad sancionadora, en materia tributaria, de Estados y Municipios;* en: Temas de Derecho Penal Económico. Obras colectivas, Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, Venezuela, 2006, p. 478.

cuando imponga menor pena". Este principio constitucional, reconocido igualmente en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, prohíbe que se aplique a cualquier hecho, una norma que no estuviese vigente para la fecha de su ocurrencia, todo ello, en acatamiento de la máxima *"tempus regit actum"*, según la cual ***"... los hechos se regulan por la ley vigente para el momento de su realización, o, lo que es lo mismo: la ley solo se aplica a los hechos ocurridos durante su vigencia"***[33] (Arteaga Sánchez, Alberto, *opus cit.*, Pág. 64)

No obstante, en materia penal se admite la aplicación retroactiva de la ley, en aquellos casos en que la nueva ley derogue la tipificación o la modifique estableciendo una menor pena para un ilícito cometido antes de su entrada en vigencia. Así lo reconoce expresamente, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario antes citado, de acuerdo con el cual: *"ninguna norma tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor."*

5.3. El principio de culpabilidad.

De acuerdo con un importante sector de la doctrina, para la imposición de sanciones en materia tributaria, se requiere que las infracciones al ordenamiento tributario, además de típicas y antijurídicas, sean culpables, por aplicación a esta rama del Derecho del principio constitucional, según el cual, *no hay pena sin culpa.*

La exigencia de *culpabilidad* (***nulla poena sine culpa***) para la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos tributarios, es consecuencia del reconocimiento de la existencia del ***ius puniendi*** único del Estado; por tanto, al ser el Derecho Penal Tributario sólo una de las distintas formas en que se manifiesta o aplica el poder punitivo del Estado, éste se encuentra sometido a los mismos principios de orden constitucional (legalidad, culpabilidad, presunción de inocencia, etc.) que regulan el ejercicio de la potestad represiva del Estado.

[33] Arteaga Sánchez, Alberto, *Derecho Penal Venezolano....*, p. 64

Para la catedrática española Ángeles de Palma del Teso[34],

> "La razón de la consagración constitucional del principio de culpabilidad en nuestro ordenamiento punitivo la encontramos en la propia Constitución. Nuestra Norma Suprema acoge el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, y ello supone una serie de límites al ejercicio del *ius puniendi*. Una de las claves del Estado de Derecho es mantener el equilibrio entre el interés público y las garantías de las personas, por ello, en el momento de individualización de la sanción, ha de entrar en juego el principio de la culpabilidad, como mecanismo de garantía de ese frágil equilibrio.
>
> Asimismo, en un Estado Democrático es fundamental el derecho a la dignidad de la persona, que se lesionaría al sancionar a un ciudadano que no ha transgredido voluntariamente la norma o ha actuado con la diligencia debida. El Derecho Punitivo no puede entrar en juego cuando las personas se conducen con respeto al Ordenamiento, pues ello sería contrario a la seguridad jurídica que nuestra Constitución garantiza..."
>
> "Pero es que además, el establecimiento en el Derecho Sancionador Administrativo de un régimen de responsabilidad objetiva provocaría una contradicción con otros principios reconocidos constitucionalmente. No sólo se lesionaría el derecho a la dignidad de las personas y la garantía de la seguridad jurídica, también se vulneraría el principio de legalidad y el derecho a la presunción de inocencia. Exigencias, todas ellas, que limitan el ejercicio de la potestad sancionadora e impiden la imposición de sanciones si la conducta del sujeto infractor no ha sido culpable."

[34] De Palma del Teso, Ángeles *El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 1996, pp. 54 y 55

La aplicación del principio de culpabilidad en el campo del Derecho Penal Tributario, ha sido reconocida, asimismo, por el doctor Rodolfo Spisso[35], para quien:

> "El principio de que no hay pena sin culpa tiene plena aplicación tanto en el derecho penal común como en las demás ramas del derecho represivo, y hace al reconocimiento de la dignidad del ser humano. Por tal principio, queda colocado el hombre en el plano de la cultura como ser espiritual, participante del mundo de los valores que constituye el derecho, cuya suprema sanción, la pena, solo puede encontrar fundamento y razón suficiente en aquella subjetividad. La pretensión de desplazar su aplicación en materia de derecho tributario penal o de derecho económico, resulta inaceptable por imperio de tales consideraciones, por la necesaria unidad del derecho, que no puede escindirse en compartimientos estancos, y porque la delimitación de los derechos y libertades constitucionales no puede hacerse en forma ambivalente de manera de hacerle perder toda su significación."

En este mismo sentido se ha pronunciado el profesor Dino Jarach, quien sostiene que:

> "...la evolución del derecho tributario es y debe ser en el sentido de aceptar sin excepción el principio del derecho penal común según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa..."[36]

De lo dicho hasta ahora podemos concluir, que el ejercicio por parte de la Administración Tributaria de su potestad sancionadora, presupone la existencia de una infracción determinada no

[35] Spisso, Rodolfo R.: *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 426

[36] Citado por García Belsunce, Horacio: *Derecho Tributario Penal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, p.207.

sólo por la concurrencia de circunstancias objetivas, sino que es necesario, además, que se demuestre la existencia de una actuación dolosa o culposa por parte del sujeto infractor. Sin embargo, como ha advertido Weffe, "*la responsabilidad objetiva -atribución del hecho al actor como consecuencia de su acción u omisión y no de su intención- se ha erigido como práctica común de la Administración Tributaria en la aplicación de las sanciones pecuniarias por ilícitos formales, posición que parece reforzada por la eliminación del referido artículo 73* [del Código de 1994] *en la reciente reforma del Código Orgánico Tributario, cuestión ésta condenable desde todo punto de vista.*"[37] (Interpolado nuestro)

5.4. El derecho a la presunción de inocencia.

Como señala Weffe, el principio según el cual "toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario", consagrado en el artículo 49, numeral 2, de nuestra Constitución, es "uno de los principios cardenales de los sistemas democráticos modernos, en donde constituye obligación ineludible de los órganos de instrucción penal -general y fiscal- la prueba de la imputación que se le haga a un sujeto determinado."[38]

En este sentido, la *presunción de inocencia* garantiza a todo ciudadano el derecho a no sufrir pena o sanción alguna, sin que, previamente, el órgano competente haya desplegado una actividad probatoria suficiente para fundamentar el juicio de culpabilidad, dentro del marco de un procedimiento contradictorio en el cual el sujeto imputado haya tenido, igualmente, la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa. Como señaló el Tribunal Constitucional español, en sentencia del 26 de abril de 1999, la presunción de inocencia comporta:"1.° Que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadotes de la conducta reprochada. 2.° Que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia. 3.° Y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas

[37] Weffe, Carlos: Garantismo y Derecho Penal Tributario..., p. 48
[38] Weffe, Carlos: Garantismo y Derecho Penal Tributario..., p. 47

practicadas, libremente valoradas por el organismo sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio."[39]

Este principio, señala Moreno, implica la necesidad del juicio contradictorio previo a la aplicación de la sanción. Si bien en materia tributaria se admite la presunción de veracidad de las actuaciones administrativas-tributarias (artículo 184 del C.O.T.: "El Acta de Reparo hará plena fe mientras no se pruebe lo contrario"), esa presunción no es suficiente para que el destinatario de las imputaciones contenidas en las actas fiscales sea sancionado sin fórmula de juicio. Este principio se ve garantizado a través de la notificación de los cargos, el acceso de las pruebas al tiempo y a los medios adecuados para la defensa.[40]

5.5. Principio del *non bis in idem.*

El principio del ***non bis in idem***, consagrado de manera expresa en el artículo 49, numeral 7, del texto constitucional, prohíbe, en su dimensión adjetiva o procedimental, la instauración *simultánea* o *sucesiva* de dos o más procedimientos sancionatorios contra un mismo imputado, en relación con los mismos hechos.

En el ámbito penal, el mencionado principio se traduce en la prohibición absoluta de que un mismo sujeto pueda ser perseguido o enjuiciado penalmente más de una vez por los mismos hechos, tal y como lo establece de manera expresa el artículo 20 del Código Orgánico Procesal Penal. Igual prohibición opera en el ámbito administrativo, en el sentido de que un mismo sujeto no puede ser sometido, coetánea o sucesivamente, a dos procedimientos sancionatorios que pudieran derivar en la imposición de dos o más sanciones por el mismo hecho.

---

[39] Ver Nieto Alejandro: *Derecho Administrativo Sancionador*, 2da Edición. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, 1994, p. 381.

[40] Moreno De Rivas, Aurora. *El ilícito tributario en la legislación venezolana*, en: Temas de Derecho Penal Económico. Obras colectivas, Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, Venezuela, 2006, p.512.

Cabe advertir, sin embargo, que cuando la conducta desplegada por el sujeto pudiera ser calificada a un mismo tiempo como delito e infracción administrativa, se admite el doble procesamiento, pero subordinando el ejercicio por parte de la Administración de su potestad sancionatoria, a la previa actuación de los tribunales penales.

En este orden de ideas, cuando el órgano administrativo considere que la conducta llevada a cabo por el sujeto pudiera ser también constitutiva de delito, deberá remitir el expediente a los órganos penales competentes, a fin de que éstos realicen las investigaciones y actuaciones a que hubiere lugar, antes de dar inicio al respectivo procedimiento administrativo sancionatorio y, en caso de haberlo iniciado, éste deberá paralizarse o suspenderse hasta tanto los órganos de la jurisdicción penal dicten una decisión definitiva, pues, en estos casos, la aplicación del principio del ***non bis in idem*** exige dar preeminencia a la actuación de los órganos penales, tal y como lo sostuvo la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 17 de julio de 2002, en los siguientes términos:

> "Unos mismos hechos que se imputan a una persona... pueden en principio originar sanciones disciplinarias y penales, pero para cumplir con el principio *non bis in idem*, debe evitarse una doble y coetánea persecución, debiendo darse preferencia a la persecución penal...
>
> Por ello, si los hechos pueden ser calificados penalmente, el proceso disciplinario debe quedar en suspenso o perder sus efectos, de estar ya decidido, a fin de evitar que se impida a la función jurisdiccional realizar su fin natural..."

Como se desprende del fallo de la Sala Constitucional parcialmente transcrito, en aquellos casos en que unos mismos hechos puedan ser tipificados como delitos e infracciones administrativas, debe darse primacía o preeminencia a la jurisdicción penal, por lo que la Administración deberá abstenerse de iniciar el co-

rrespondiente procedimiento administrativo sancionatorio, hasta tanto exista una decisión definitiva en la causa penal, o bien, deberá ordenar la suspensión o paralización del mencionado procedimiento, en caso de que éste ya se hubiere iniciado. Sin embargo, y lamentablemente, no existe norma en nuestro sistema represivo fiscal -como la que existía previamente, en el artículo 8-A del hoy derogado Código de Enjuiciamiento Criminal- que señale expresamente la causal de prejudicialidad en materia tributaria, de lo que podría deducirse la hipotética posibilidad de la coexistencia de los procedimientos sancionatorios, en desmedro de la validez del principio en comentarios.

6. Los Ilícitos Tributarios en el Código Orgánico Tributario.

Maryan Karinna Durán Ramírez*

6.1. Antecedentes legislativos.

Antes de la creación del Código Orgánico Tributario, en Venezuela existían en forma dispersa leyes tributarias que contemplaban la regulación de los ilícitos tributarios respecto de cada tipo tributario. La Ley de Impuesto sobre la Renta tipificaba varios tipos de ilícitos, sancionados todos con penas pecuniarias. Con la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en 1982[41],

* Abogado (Universidad Católica del Táchira U.C.A.T.) Especialista en Derecho Tributario (U.C.A.T. y Universidad Rómulo Gallegos) Especialista en Derecho Administrativo (U.C.A.T.). Magíster *Scientiarum* en Derecho Tributario (Universidad Santa María). Doctoranda en Derecho (Universidad Andina Simón Bolívar - sede Ecuador y Universidad de Valencia - España). Profesora asociada en pre y postgrado U.C.A.T. Profesora de postgrado Universidad de Los Andes. Directora-Editora de la Revista arbitrada de Ciencias Tributarias *Tributum* (2004-2007). Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Libre ejercicio de la profesión. kduran@ucat.edu.ve.

[41] Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2.992 del 3 de agosto de 1982.

basado en el modelo OEA/BID, se recogió y compendió toda la normativa referida a los ilícitos tributarios, incluso los sancionados con penas privativas de libertad, exceptuando la materia aduanera, derogando las disposiciones de otras leyes sobre esta materia.[42]

El Código Orgánico Tributario ha sido reformado parcialmente en tres oportunidades: en 1992[43], 1994[44] y en octubre de 2001[45], siendo esta última reforma la actualmente vigente. La configuración de los hoy denominados en forma genérica "ilícitos tributarios" se encontraban referidos en las reformas anteriores como infracciones, delitos y contravenciones administrativas.

En este orden de ideas, el artículo 72 del Código de 1983 calificaba con el título de "infracciones" toda acción u omisión violatoria de normas tributarias. En capítulo aparte, los artículos 94 y siguientes regulaban la "defraudación". También en otra sección, el artículo 98 consideraba como "contravención" a la previsión residual de la acción u omisión que no constituyera ninguna de las otras infracciones tipificadas en el referido Código. Luego, en otras secciones, se regulaba lo relativo al "incumplimiento de los deberes de los Agentes de Retención y de Percepción", artículos 100 y siguientes; así como al "incumplimiento de los deberes formales", en los artículos 104 y 105 *eiusdem*.

Luego, la reforma del Código Orgánico Tributario de 1992 mantuvo la misma estructura de las tituladas "infracciones" tributarias, variando la numeración del articulado, desde el artículo 73 y siguientes; la "defraudación" a partir del artículo 95; la

[42] MORENO DE RIVAS, Aurora. El ilícito tributario en la legislación venezolana, en: Temas de Derecho Penal Económico (Obras colectivas). Caracas, Venezuela. Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 2006, pp.500-504.

[43] Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria 4.466 del 11 de septiembre de 1992.

[44] Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.727 del 27 de mayo de 1994.

[45] Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

"contravención" en el 99; el allí denominado "incumplimiento de los deberes relativos al pago del tributo", por Agentes de Retención o Percepción, en los artículos 101 y siguientes; y, el "incumplimiento de los deberes formales", del artículo 105 al 115, ambos inclusive.

La reforma del Código Orgánico Tributario de 1994 también sigue la misma distribución y clasificación de las denominadas "infracciones" tributarias, a partir del artículo 72; luego la "defraudación" en el artículo 93 y siguientes; la titulada "contravención" en el artículo 97 y siguientes; el "incumplimiento de los deberes relativos al pago del tributo" del 99 en adelante; y el "incumplimiento de los deberes formales" del 103 al 115. Hay que denotar que a partir de 1994[46] se crea la unidad tributaria fijada en Bs.F 1 -allí Bs.1000-, reajustable a comienzos de cada año; en consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de éstas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, incluyendo los montos de las sanciones establecidas en el referido Código.

La vigente reforma del Código de 2001 cambió la estructura de la clasificación, sustituyendo el término "infracciones tributarias" por el de "ilícitos tributarios" y separando cuatro grupos o categorías que, si bien es cierto transcriben muchos tipos penales según los antecedentes legislativos, plantean, en una gama mucho más amplia y específica, diversas modalidades que circunscriben supuestos concretos con sanciones determinadas para cada caso, salvo ciertas excepciones, todo lo cual se tratará en el siguiente apartado.

Es preciso destacar que la vigente regulación sobre ilícitos tributarios es mucho más represiva en virtud de la exhortación de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela[47], según la cual se estableció

[46] Artículo 229 del Código Orgánico Tributario venezolano de 1994.

[47] Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999 y enmienda N° 1, Gaceta Oficial Extraordinaria 5.908 del 19 de febrero de 2009.

en la reforma en relación con los ilícitos tributarios, entre otros aspectos, la eliminación de excepciones al principio de no retroactividad de la ley; la eliminación de la prescripción legal para delitos tributarios graves, los cuales deben ser tipificados en el Código Orgánico Tributario; la ampliación de las penas contra asesores, bufetes de abogados, auditores externos y otros profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo períodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión; la ampliación de las penas y de la severidad de las sanciones contra delitos de evasión fiscal, aumentando los periodos de prescripción; la revisión de atenuantes y agravantes de las sanciones para hacerlas más estrictas; el incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal; y la extensión del principio de solidaridad, para permitir que los directores y asesores respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios.

6.2. Clasificación de los ilícitos tributarios.

En cuanto a la vigente regulación normativa de los ilícitos tributarios, las disposiciones del Código Orgánico Tributario se aplicarán con prevalencia, con excepción a las del ámbito aduanero que se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas. Los principios y normas de Derecho Penal compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario, tendrán aplicación supletoria cuando no existan disposiciones especiales establecidas en forma expresa en el Código Orgánico Tributario.[48]

El legislador tributario de 2001 define el ilícito tributario como un concepto genérico: "toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias." Así, el ilícito tributario engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario, unificando el término sin distinguir las figuras denominadas delito, infracción o contravención administrativa, como sucedía con las reformas tributarias anteriores.

[48] Artículo 79 del Código Orgánico Tributario venezolano de 2001.

Resulta pertinente recordar, a los efectos de los ilícitos tributarios, la doble estructura de la norma jurídica -además del supuesto de hecho y la consecuencia jurídica-, en el sentido de su manifestación como norma primaria y norma secundaria. La norma primaria establece un supuesto de hecho o hipótesis, en este caso el hecho imponible, cuya materialización o verificación en la realidad trae como consecuencia jurídica primaria el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora, la norma secundaria se hace presente cuando ese "deber u obligación", en este caso tributaria, no es cumplido por el sujeto pasivo obligado, lo cual se configura como el supuesto de hecho o hipótesis de la norma jurídica secundaria que es el denominado ilícito tributario, generador, como consecuencia o efecto jurídico inmediato, de una sanción.

En este sentido, el Código Orgánico Tributario venezolano vigente (2001) dispone una serie de normas jurídicas secundarias, compendiadas como ilícitos tributarios, cuyos supuestos de hecho establecen incumplimientos de deberes y obligaciones tributarias a través de listados de tipos penales que se han distribuido o clasificado en cuatro categorías: a) Ilícitos formales; b) Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; c) Ilícitos materiales; y, d) Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.[49]

El criterio clasificador utilizado agrupa a los ilícitos tributarios según sea el tipo de relación jurídica tributaria incumplida. En este sentido, el incumplimiento de deberes formales se denomina ilícito formal; si se refiere al incumplimiento de la obligación tributaria principal del pago del tributo o anticipos, o al incumplimiento de la obligación de retener o percibir y a la obtención indebida de devoluciones o reintegros, se habla de un ilícito material; el incumplimiento de relaciones derivadas de los tributos sobre alcoholes, cigarrillos, tabaco, timbre fiscal y otros, se denomina ilícito relativo a las especies fiscales y gravadas; y los supuestos que presentan como consecuencia jurídica la prisión en virtud de su incumplimiento, ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.

[49] Artículo 80 del Código Orgánico Tributario venezolano de 2001.

Se debe destacar, aunque parezca obvio pero siempre es importante dejar claro, que el dinero obtenido por la aplicación de las sanciones pecuniarias -denominadas multas- establecidas por el legislador tributario por haber incurrido en ilícitos tributarios, así como cualquier sanción de esta índole, tiene naturaleza de ingreso público por la vía del cobro de sanciones, aunque se trate del incumplimiento de obligaciones tributarias, más no son *per se* ingresos tributarios, es decir, aquéllos que se obtienen por el cobro de impuestos, tasas o contribuciones especiales. Siempre, y en todo caso, los ingresos públicos obtenidos por la vía de la aplicación de las sanciones pecuniarias tienen naturaleza de *ingresos extraordinarios*, que por su propia naturaleza -consecuencia de la violación del ordenamiento- no pueden formar parte de la estimación de ingresos que integra el documento presupuestario.

a) Los ***Ilícitos formales*** son supuestos fácticos de incumplimiento de las prestaciones de hacer y de no hacer, denominadas deberes formales, que establecen cargas al sujeto pasivo obligado con la intención de encaminarlo o encauzarlo en el cumplimiento del pago del tributo, pero que *per se* no consiste en pago o erogación alguna pues la esencia de ese deber formal no tiene contenido patrimonial.[50] Estos deberes son todos aquellos compromisos asignados a los contribuyentes, responsables o terceros, para facilitar la determinación de la obligación tributaria o la verificación, investigación o fiscalización de su cumplimiento.

Los ilícitos formales son definidos como tipos de deber o de incumplimiento, es decir, según refiere Weffe, aquellas formas de tipificación de hechos antijurídicos que están directamente conectados con el incumplimiento de un deber jurídico, y que por sus características peculiares son plasmadas legislativamente bajo la forma de normas incompletas, donde el hecho típico forma parte de un cuerpo legal -normas tributarias especiales-

[50] A diferencia del ilícito material, generado por el incumplimiento de la obligación tributaria principal de pago de sumas de dinero, de contenido esencialmente patrimonial o pecuniario.

mientras que la sanción a su incumplimiento forma parte de un texto distinto, el Código Orgánico Tributario, en este caso.[51]

Los deberes formales, cuyo incumplimiento generan los ilícitos formales, se encuentran establecidos, desde una perspectiva general, en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario y, en especial, en las diversas normas tributarias específicas. Estas regulaciones normativas se configuran como el complemento del tipo, por el reenvío que realiza el artículo 99 *eiusdem* al referido precepto 145.

Conforme al citado artículo 99, los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los siguientes deberes: 1) Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas. 2) Emitir o exigir comprobantes. 3) Llevar libros o registros contables o especiales. 4) Presentar declaraciones y comunicaciones. 5) Permitir el control de la Administración Tributaria. 6) Informar y comparecer ante la Administración Tributaria. 7) Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales. Y, 8) Cualquier otro contenido en el Código Orgánico Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes. Sin embargo, esa descripción no se completa en la misma norma, por cuanto la conducta a seguir por el sujeto pasivo de la obligación, aún cuando se describe en el mismo artículo, queda sujeta a que sea requerida en leyes, reglamentos o providencias.

Cada unos de los deberes formales descritos, cuyo incumplimiento genera el ilícito formal, presenta diversas modalidades configuradas como tipos penales o ilícitos, desarrollados respectivamente cada numeral en un artículo separado, a partir del artículo 100 al 106 del Código Orgánico Tributario, en su orden; y el artículo 107 *eiusdem* establece una cláusula residual y genérica -en blanco o abierta- para aquellos supuestos de incumplimiento de deber formal sin sanción específica, establecidos en las leyes y demás normas tributarias, norma a cuya inconstitucionalidad

[51] WEFFE H. Carlos E. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela. Caracas, Venezuela, Editorial Globe, C.A., 2010, p. 55.

nos hemos referido al hablar del principio de reserva legal punitiva, en acápites anteriores.

Las sanciones de este tipo de ilícitos formales consisten en multas establecidas en unidades tributarias y la clausura temporal del establecimiento. En cuanto a las multas, cita Borges, en el sistema tributario la forma como se concibe y aplica la multa remite a un fin recaudador en sí mismo, encubierto en el carácter preventivo, intimidador o resarcitorio de una lesión a un bien jurídico.[52] En cuanto a la clausura temporal de establecimiento, tal como está prevista, vulnera el derecho constitucional a la defensa, entre otros derechos.[53]

b) Los ***Ilícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas*** se originan en una serie de conductas dirigidas a obstaculizar los controles, previos y posteriores, de la Administración Tributaria sobre las denominadas especies fiscales y gravadas, tales como las que tienen por objeto la materia de alcohol, cigarrillos, tabaco, o timbres fiscales, papel sellado, entre otros.

El Código Orgánico Tributario enumera una lista de tipos punibles establecidas en el artículo 108 así: 1) Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional. 2) Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial. 3) Expender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria. 4) Comercializar

---

[52] BORGES VEGAS Carmen Luisa. La multa en: Temas de Derecho Penal Económico (Obras colectivas). Caracas, Venezuela, Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2006, p.49.

[53] Ver más en: DURÁN RAMÍREZ Maryan Karinna. La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa, en: Revista TRIBUTUM Nº XIII (13), San Cristóbal, Táchira, Universidad Católica del Táchira, 2004, pp. 93-132. En el mismo sentido, véase WEFFE; Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela... pp. 419-444.

o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria o sin haber renovado la autorización. 5) Efectuar sin la debida autorización modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas. 6) Vender especies fiscales sin valor facial. 7) Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

Las sanciones de este tipo de ilícitos pueden ser de multa -establecidas en unidades tributarias-, comiso, retención preventiva, suspensión de actividades, revocación del registro y autorización.

c) Los ***ilícitos materiales*** son todos aquellos supuestos normativos relacionados con el incumplimiento de la obligación de pago de tributos o anticipos - prestación de dar cantidades de dinero, o excepcionalmente, en especie-, cuyo contenido es esencialmente patrimonial, así como la obtención indebida de devoluciones o reintegros.

Los tipos punibles por ilícitos tributarios materiales están previstos en el artículo 109 del Código Orgánico Tributario y desarrollados desde el artículo 110 al 114 *eiusdem*, ambos inclusive. Sus causas se concentran en: 1) El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones. 2) El retraso u omisión en el pago de anticipos. 3) El incumplimiento de la obligación de retener o percibir. 4) La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Estos tipos de ilícitos son sancionados con multas mucho más severas que otros ilícitos, establecidas, no directamente en unidades tributarias, sino en términos porcentuales del tributo omitido, luego convertibles al equivalente en unidades tributarias del momento de la comisión del ilícito y se pagarán según el valor vigente para el momento del pago, según lo establecido en el Parágrafo segundo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, en razón de la mayor entidad del bien jurídico tutelado -el orden económico- y de la mayor entidad de la lesión, con alcance patrimonial para el Estado.

d) Los ***Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad*** manifiestan supuestos fácticos mucho más graves que los otros ilícitos tributarios, al punto que el propio Código Orgánico Tributario reconoce la *intencionalidad* del sujeto agente -bajo la forma de dolo o culpa- como elemento esencial para su configuración[54], lo cual genera sanciones más represivas. La sanción de este tipo de ilícitos consiste en la pena de prisión, que, en sí, va más allá de ser una sanción restrictiva de libertad -tales como prohibición de salida del país o presentaciones periódicas ante determinada autoridad- siendo en realidad una pena privativa de libertad. Estos tipos punibles están enumerados en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario y son desarrollados en su orden, a partir del artículo 116 al 120 *eiusdem*, ambos inclusive.

Estos tipos penales son: 1) La defraudación tributaria. 2) La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción dentro de los plazos legales. 3) La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Estos supuestos o tipos punibles, con excepción de la violación de la obligación de confidencialidad tipificada en el numeral tercero antes referido y desarrollado en el artículo 119 del Código Orgánico Tributario, se presentan como transgresiones a la obligación tributaria principal de pago de sumas de dinero, sin embargo, se diferencian de los ilícitos tributarios materiales por: -el tipo de sanción; - requerir de medios o artificios capaces de sorprender la buena fe de la Administración Tributaria o engaño que produzca un provecho indebido propio o de un tercero en perjuicio del derecho del Estado a percibir el ingreso[55]; y -por

[54] Requisito que, en forma inconstitucional, la Sala Político Administrativa ha interpretado que no es necesario para configurar los ilícitos formales o los ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.

[55] WEFFE H. Carlos E. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela... p. 56.

la exigencia del requisito de la intencionalidad, al derivarse, al parecer, sólo en este tipo de ilícitos- una responsabilidad penal tributaria subjetiva. En todo caso, es necesario insistir en el impretermitible *carácter subjetivo de toda ilicitud fiscal*, como corolario de la constitucional presunción de inocencia; así, *en cualquier caso* en el que se pretenda imponer sanciones por la presunta comisión de ilícitos tributarios deberá comprobarse, para acreditar la efectiva realización del tipo, la relación subjetiva del agente con el hecho; esto es, *el dolo y la culpa.*

7. Concurrencia de Ilícitos.

Alvaro García Casafranca*

El Código Orgánico Tributario establece, en su artículo 81, las reglas para la aplicación de sanciones en los casos en que se compruebe la comisión de dos o más ilícitos tributarios dentro de un mismo procedimiento de verificación o fiscalización, aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos.

Así pues, dispone la citada norma que en los casos en que concurran ilícitos a los cuales corresponda la imposición de sanciones pecuniarias se utilizará el sistema denominado de *acumulación jurídica*, de acuerdo con el cual, se aplicará la más grave de éstas conjuntamente con la mitad del resto de las que sean procedentes, y que en caso de que se trate de sanciones iguales, se aplicará cualquiera de ellas aumentada con la mitad de las restantes. Esta misma regla se aplicará para el caso de que concurra un ilícito sancionado con pena restrictiva de libertad y otro

* Educación: Universidad Santa María, Abogado, 2000. Universidad Metropolitana, Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa, graduado con honores, 2006. Universidad Católica Andrés Bello, especialización en Derecho Mercantil (actualmente en curso). Universidad de Salamanca, Curso de Especialización en Derecho Tributario, 2007. Universidad Monteávila, Diplomado de Derecho de Hidrocarburos, 2009. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero. Asociado de Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez, desde 2004

delito no tipificado en el propio Código, siguiendo los principios generales del Derecho Penal en materia de concurso material o real de delitos[56].

A modo de ejemplo, pensemos en un procedimiento de verificación en el cual se detecte que durante los períodos objeto de revisión el contribuyente omitió: (i) la presentación de una declaración de Impuesto al Valor Agregado, sancionable con 10 Unidades Tributarias por disposición del numeral 1 del artículo 104 del Código Orgánico Tributario; y (ii) la notificación de una cesión de créditos fiscales, igualmente sancionable con 10 Unidades Tributarias de conformidad con los establecido en el artículo 105, numeral 2 *ejusdem*. Como se puede apreciar, para ambos supuestos corresponde la imposición de una multa de 10 Unidades Tributarias, que acumuladas ascenderían a un total de 20 Unidades Tributarias. No obstante, aplicando la regla sobre concurrencia de ilícitos antes descrita, la Administración Tributaria debe imponer una de las dos sanciones de 10 Unidades Tributarias más la mitad de la otra (5 Unidades Tributarias), con lo que la multa alcanzaría un máximo de 15 Unidades Tributarias.

Es importante destacar que la norma sobre concurrencia de ilícitos establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario, ha sido aplicada por la Administración Tributaria -equivocadamente en nuestra opinión-, en los casos de *delito continuado*, es decir, en aquellos casos en que se producen varias violaciones de una misma disposición legal y que, por tanto, deben considerarse como un solo delito, a tenor de lo establecido en el artículo 99 del Código Penal. En efecto, de acuerdo con esta última disposición: "*[s]e consideran como un solo hecho punible las varias violaciones de*

[56] ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto. Derecho Penal Venezolano, Octava Edición. Caracas, McGraw Hill, 1997. 267 p. Tal situación se plantea cuando un sujeto realiza diversos hechos delictivos independientes entre sí, que concretan diversas violaciones de la ley penal sin que, en principio, se haya producido entre tales hechos una sentencia de condena. Se trata pues, de una figura que no ofrece mayores dificultades de comprensión: nos encontramos ante un supuesto de pluralidad de hechos y de delitos que se ponen a cargo de un solo sujeto que los ha cometido, como es el caso, por ejemplo, de quien comete varios robos o de quien viola y mata.

la misma disposición legal, aunque hayan sido cometidas en diferentes fechas, siempre que se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución; pero se aumentará la pena de una sexta parte a la mitad."

En palabras de Arteaga[57], acogiéndose al criterio de la doctrina Italiana liderada por Bettiol, el delito continuado es una ficción legal, donde ciertamente ocurren diversos hechos en el tiempo que configuran un mismo tipo delictual y por tanto violatorios de un mismo precepto legal, pero que a los efectos de la imposición de la pena, son tratados como uno solo ante la necesaria presencia de una única resolución criminal.

Si aplicamos la figura del *delito continuado* al campo tributario, las distintas violaciones en que haya podido incurrir un contribuyente de una misma disposición legal (por ejemplo, la norma que regula los requisitos formales que deben contener las facturas en el Impuesto al Valor Agregado) que sean consecuencia de la denominada «unidad de propósito criminal» o «unidad de designio criminoso», deben considerarse como un solo delito y, por tanto, ser sancionadas con una única pena (multa), en lugar de aplicar la norma sobre concurrencia de ilícitos prevista en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario bajo comentarios. Durante varios años éste fue el criterio aceptado por nuestro Máximo Tribunal de la República, a partir de la Sentencia

[57] ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto. Derecho Penal Venezolano, Octava Edición. Caracas, McGraw Hill, 1997. 267 p. En cuanto a la naturaleza jurídica de este instituto que entre nosotros se ha consagrado sobre el modelo del Código Zanardelli, en su artículo 79, se ha discutido entre los autores. Para algunos es una realidad el delito único, para otros una ficción. Comparto la tesis de la ficción y por ello, como hipótesis de concurso, aquí (sic) debe ser estudiada la figura, como lo haremos. Este es el pensamiento de Bettiol que seguimos. El delito continuado, como lo observa este autor, es el fruto de una ficción legal y, por tanto, la disciplina de hecho único que le es asignada no se corresponde con una realidad de hecho único. Se trata así, pues, en sustancia, de varios hechos constitutivos de diversas violaciones de la ley penal, que la ley, a los efectos sólo de la pena, considera como un delito único. Ahora bien, se entiende entonces que a los demás efectos, se le debe dar el tratamiento de varios delitos en concurso legal. Y el porqué (sic) de esta ficción radica, fundamentalmente en la relación existente entre los hechos diversos o en la dependencia que se da entre ellos, (...)

Nº 00877 del 17 de junio de 2003, caso Acumuladores Titan, C.A. vs Fisco Nacional, ratificado, entre otras, en las sentencias números: 00152 del 1º de febrero de 2007 (caso: *Corporación H.M.S. 250, C.A.*); 01112 del 27 de junio de 2007 (caso: *Refolit, C.A.*); 01867 del 21 de noviembre de 2007 (caso: *Super Panadería La Linda, C.A.*); y 00584 del 7 de mayo de 2008 (caso: *Zapatería Francesco Plus, C.A.*). Sin embargo, en sentencia del 13 de agosto de 2008, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia se apartó del criterio que propugnaba la aplicación de la figura del Delito Continuado, afirmando lo siguiente:

> "...conviene advertir que dada la existencia de reglas específicas para la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales, en el texto especial que regula la relación adjetiva que nace entre el sujeto activo y el contribuyente, no corresponde aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Penal, concretamente del artículo 99, toda vez que no se verifica vacío legal alguno, ya que de acuerdo con el artículo 101 del Código Orgánico Tributario la aplicación de las sanciones por el acaecimiento de ilícitos formales se realiza por cada período o ejercicio fiscal.
>
> Por otra parte, considera esta Sala necesario observar que las reglas del concurso continuado conllevan en el caso de incumplimiento de deberes formales, a una injusta aplicación de las sanciones, ya que la repetición en el tiempo de una conducta antijurídica, sólo trae como consecuencia que se aumente la pena de una sexta parte a la mitad, sin tomar en cuenta la cantidad de períodos consecutivos en que haya sido infringida la norma por la contribuyente, ya que siguiendo tales lineamientos no se impone la sanción por cada ejercicio fiscal, cuestión que en el caso del impuesto al valor agregado pudiera conllevar a una desnaturalización de la temporalidad de su hecho imponible, habida cuenta que los contribuyentes están obligados a cumplir con determinados deberes

formales previstos en la ley y el reglamento respectivo, por cada uno de los períodos impositivos mensuales, los cuales -como ya se indicara- son *distintos* uno del otro y generan sus propias consecuencias.

El cambio de criterio de la Sala Político Administrativa, antes citado, ha sido objeto de crítica. En este sentido, Weffe[58] señala que la falta de aplicación de la figura del delito continuado, en los términos previamente desarrollados, al Derecho Penal Tributario implica lo siguiente:

(i) Violación al principio del *non bis in idem*, pues en criterio de Weffe las infracciones en comentarios pertenecen jurídicamente a un mismo y *único* hecho sancionable, producto de la llamada «unidad de propósito criminal» o «unidad de designio criminoso», por lo que su múltiple castigo lesiona la garantía en comentarios;

(ii) La utilización del «período» tributario del IVA es *inaplicable* como elemento temporal de diferenciación de las conductas punibles para ilícitos formales relativos a facturación, toda vez que los deberes formales de facturación son comunes a todo el ordenamiento tributario; esto es, para todos los tributos, inclusive aquellos que, como el impuesto sobre la renta, no tienen un período mensual sino *anual*. De tal modo, para definir el «período», siempre según la opinión de Weffe, es necesario acudir, en principio y por mandato del artículo 79, a las normas del propio Código Orgánico Tributario que permitan determinar el concepto. Esa norma sería la del artículo 116, que al definir el elemento temporal de la defraudación fiscal define período como un lapso de *un año, con total independencia de cuál sea la definición del elemento temporal del hecho generador que haga la ley tributaria especial*;

(iii) La pretendida inaplicabilidad del delito continuado a la determinación de las penas por ilícitos tributarios supo-

[58] WEFFE H. Carlos E. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela... pp. 407 a 412.

ne, según Weffe, la desnaturalización del Derecho Penal Tributario, instrumentalizándolo al servicio del interés recaudatorio del Estado, supeditando las garantías individuales a este «interés público» y configurando así, por vía coactiva, a la relación jurídico-tributaria como una *de poder* y no como una de iguales.

(iv) Finalmente, Weffe considera improcedente el argumento de la Sala Político Administrativa según el cual ya los artículos del Código Orgánico Tributario que castigan el incumplimiento de deberes formales incorporan, desde ya, la sanción propia para su comisión reiterada; por el contrario, omiten considerar la «unidad de propósito criminal» o «unidad de designio criminoso», indispensable para la configuración del delito continuado y no sujeta a regulación por estas normas, ni en todo el Código Orgánico Tributario.

8. Responsabilidad Penal Tributaria y Eximentes de Responsabilidad.

Alvaro García Casafranca*

El artículo 84 del Código Orgánico Tributario establece que la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contenidas en el mismo Código. Con esto se ratifica el principio general del derecho penal en cuanto al carácter personalísimo de la responsabilidad en esta materia, lo que significa que el infractor es el único responsable de las consecuencias de

* Educación: Universidad Santa María, Abogado, 2000. Universidad Metropolitana, Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa, graduado con honores, 2006. Universidad Católica Andrés Bello, especialización en Derecho Mercantil (actualmente en curso). Universidad de Salamanca, Curso de Especialización en Derecho Tributario, 2007. Universidad Monteávila, Diplomado de Derecho de Hidrocarburos, 2009. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero. Asociado de Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez, desde 2004

los actos que haya ejecutado en violación de las normas tributarias, aunque en este campo del Derecho veremos algunas excepciones, como es el caso de los administradores, representantes de sociedades, entre otros.

Se consideran circunstancias eximentes de responsabilidad, los supuestos señalados en el artículo 85, los cuales son:

1. El hecho de haber cumplido 18 años.
2. Incapacidad mental debidamente comprobada.
3. Caso fortuito o fuerza mayor.
4. El error de hecho y de derecho excusable.
5. La obediencia legítima y debida.
6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicable a los ilícitos tributarios.

El artículo 86 ordena la imposición de una sanción de igual magnitud para los coautores, que son aquellos sujetos que perpetran conjuntamente un hecho calificado como ilícito. Se trata de una acción conjunta, en donde, como señala Arteaga, no existe accesoriedad en cuanto a la responsabilidad de los coautores, esto es, que la responsabilidad de los sujetos intervinientes es independiente ya que cada uno realiza actos conducentes a la comisión de un hecho calificado como ilícito. Consideramos que el Código comete un error al hablar de autor principal, en el entendido de que ningún coautor es más responsable que otro, sino que todos han realizado actos típicos tendientes a la consumación de un ilícito y por ello deben ser castigados de la misma forma y con la misma severidad.

Seguidamente se establece en el artículo 87 una condena reducida de dos tercios a la mitad de la sanción que corresponde al autor principal, para quienes instiguen a un sujeto pasivo a la comisión de un ilícito tributario, es decir, aquellas personas que influyen en la voluntad del sujeto infractor para llevarlo a la comisión del ilícito, pero que no participan directamente en los actos de consumación. De la lectura de la norma se desprende que en este caso, primero debería imponerse la sanción al autor principal, sin perjuicio de la graduación que le corresponda según la

concurrencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes. Una vez establecida la sanción del autor principal, se determinaría aquella aplicable al instigador, partiendo de la base de la que fue impuesta al autor principal.

El artículo 88 del Código Orgánico Tributario, regula la participación de otras personas en calidad de cómplices, pero sólo para la comisión del delito de defraudación tributaria, correspondiéndole la aplicación de la misma sanción impuesta al autor principal, reducida en dos tercios a la mitad. Así el literal a) de este artículo alude a las personas que apoyen con su auxilio o cooperación la comisión del delito de defraudación, mediante el suministro de medios o con sus conocimientos y habilidades, al igual que aquellos que presten la ayuda posterior que fue prometida previo a la comisión del ilícito. Luego el literal b) de este mismo artículo, se centra en aquellos sujetos "*que sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste, adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito*".

Es importante señalar que la redacción del literal a) del artículo 88 del Código Orgánico Tributario, pudiera en cierta medida confundirse con la labor de asesores tributarios, lo que justificó la aclaratoria introducida en el Parágrafo Único del mismo artículo, donde se excluye categóricamente de tal supuesto de complicidad, las opiniones y dictámenes que expresan su interpretación técnico-jurídica de las normas tributarias. No obstante, cuando los profesionales y técnicos participen o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación con ocasión a la prestación de los servicios propios de su oficio, serán sancionados con la inhabilitación del ejercicio de la profesión por un tiempo similar al de la pena impuesta al autor principal, tal como lo dispone el artículo 89.

Para el caso de las personas jurídicas, el artículo 90 establece claramente que éstas son responsables por la comisión de ilícitos tributarios, pero cuando se trate de ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, la responsabilidad del cumplimiento

de la condena recaerá sobre los directores, gerentes, administradores, representantes, síndicos, etc.; siempre que éstos hayan participado personalmente en la comisión de ilícito. Esto quiere decir que las personas jurídicas responderán directamente por todas las demás sanciones distintas a las penas restrictivas de libertad (multas, comiso, cierre de establecimientos, etc.), ya que las penas de prisión sólo pueden recaer sobre personas naturales, con lo que se configura una de las *excepciones* al principio de personalidad de las sanciones a las que nos referíamos anteriormente, bajo la figura de la muy discutida responsabilidad penal de las personas jurídicas, reconocida *expresamente* por el Código Orgánico Tributario.

El artículo 91 del Código Orgánico Tributario aclara que los representados serán responsables frente al fisco del cumplimiento de las sanciones pecuniarias producto de los ilícitos tributarios cometidos por sus representantes, en el ejercicio de sus funciones, aunque reconoce a aquéllos la posibilidad de ejercer la acción de reembolso contra estos últimos. Esta responsabilidad, en ningún caso puede extenderse a ilícitos penados con prisión, partiendo de la premisa de que el mandante no participa personalmente de los actos que derivaron en la comisión del ilícito por parte de su representante, lo cual impediría la aplicación de una pena restrictiva de libertad sobre el primero[59].

Finalmente, el artículo 92 establece un régimen de responsabilidad solidaria de los autores, coautores y partícipes, respecto de las costas procesales.

[59] Weffe critica estas excepciones al principio de personalidad de las sanciones, a las que considera violatorias del artículo 44 de la Constitución, directa o indirectamente, con consecuencias más gravosas económicamente para el sujeto realmente infractor por la acumulación de sanciones civiles que procede en el caso de la acción de repetición a la que tiene derecho el sujeto que, de acuerdo con el Código Orgánico Tributario, es responsable por el ilícito. WEFFE H. Carlos E. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela... pp. 594 a 597.

9. Sanciones.

Alvaro García Casafranca*

9.1. Tipos de Sanciones.

Debemos comenzar por destacar que, salvo en los casos de ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, corresponde a la Administración Tributaria la imposición de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario, mediante la emisión del correspondiente acto administrativo sancionatorio. Por su parte, las penas restrictivas de libertad aplicables a los ilícitos señalados en el artículo 115, al igual que la sanción de inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones consagrada en el artículo 89, *eiusdem* deben ser impuestas obligatoriamente por el juez competente, a instancia del Ministerio Público, y siguiendo el procedimiento penal correspondiente, tal como lo establece el artículo 93 del Código Orgánico Tributario.

El Parágrafo Único de este último artículo establece, por otra parte, la posibilidad de suspensión condicional de la ejecución de la pena restrictiva de libertad, siempre y cuando se trate de sujetos pasivos no reincidentes, previo pago del monto adeudado al Fisco y de la valoración circunstanciada que deberá realizar el juez. En este caso, el sujeto infractor habría sido procesado y finalmente condenado según el procedimiento penal, luego de lo cual se abriría la posibilidad de solicitar la aplicación de este beneficio. Es importante diferenciar entre este supuesto de suspensión de la pena y la posibilidad de extinción de la acción penal regulada en el Parágrafo Único del artículo 115 del mismo

* Educación: Universidad Santa María, Abogado, 2000. Universidad Metropolitana, Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa, graduado con honores, 2006. Universidad Católica Andrés Bello, especialización en Derecho Mercantil (actualmente en curso). Universidad de Salamanca, Curso de Especialización en Derecho Tributario, 2007. Universidad Monteávila, Diplomado de Derecho de Hidrocarburos, 2009. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero. Asociado de Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez, desde 2004

Código para los ilícitos de "defraudación tributaria" y "falta de enteramiento de cantidades retenidas o percibidas", teniendo en cuenta que la extinción de la acción opera de pleno derecho, es decir, sin que medie pronunciamiento administrativo o judicial alguno, bastando únicamente que se llenen los extremos de la norma, mientras que, como hemos visto, la suspensión de la pena es facultativa del órgano judicial quien podrá acordarla previo el correspondiente análisis circunstanciado y el pago de las cantidades adeudadas. Sin embargo, donde sí coinciden ambas figuras es en la limitación de aplicación de tales beneficios a los infractores reincidentes.

Así las cosas, las sanciones contempladas dentro del Código Orgánico Tributario, según el artículo 94, son las siguientes:

1. Prisión.
2. Multa.
3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.
4. Clausura temporal del establecimiento.
5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

Los supuestos de procedencia de cada una de estas sanciones se desarrollan más adelante, en el Capítulo II del mismo Título III del Código Orgánico Tributario, que será objeto de desarrollo y análisis posterior en esta obra.

9.2. Cálculo de las Multas.

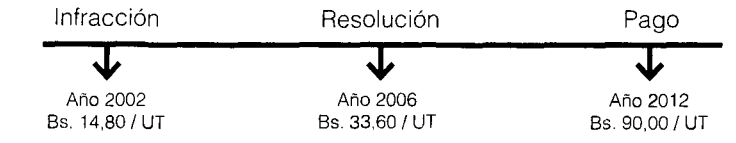
Para la aplicación de la sanción de multa, el legislador ha previsto un sistema de actualización con base en la variación del valor de la Unidad Tributaria, bajo el argumento de que este mecanismo procura proteger los derechos del fisco, ante la pérdida de valor del signo monetario venezolano como consecuencia de la inflación. Este régimen, incluido en la reforma del Código del año 2001, ha sido objeto de muchas críticas por parte de la

doctrina[60], al considerarlo como una medida excesiva que produce el incremento constante de una sanción con el simple paso del tiempo como consecuencia de la aplicación retroactiva de una medida más lesiva como vía para sancionar al sujeto pasivo tributario, vulnerándose así los principios de reserva legal punitiva, capacidad contributiva, no confiscación, libertad económica y de eficacia, terminando por obrar como un factor disuasivo para que el contribuyente opte por no ejercer los recursos o medios de impugnación que la legislación le ofrece como garantía de su derecho a la defensa, solo por temor a que una decisión desfavorable le exponga a una sanción sustancialmente superior.

En este sentido, el Parágrafo Primero del artículo 94 establece que para el pago de las multas expresadas en Unidades Tributarias, se deberá tomar en cuenta el valor que tenga la Unidad Tributaria para el momento de efectuarse el pago. Por su parte, el Parágrafo Segundo de esta misma norma dispone que las multas expresadas en términos porcentuales, principalmente referentes al incumplimiento de ilícitos materiales, deberán convertirse al equivalente en Unidades Tributarias, tomando como base en el valor de ésta para el momento de la comisión del ilícito, y que se pagarán utilizando el valor de la unidad Tributaria que estuviere vigente para la fecha en que deba efectuarse el pago. Veamos el siguiente ejemplo:

[60] OCTAVIO LEAL, José Andrés. "El Ajuste por Inflación de las Sanciones Pecuniarias en el Código Orgánico Tributario", en Revista de Derecho Tributario N° 115. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2007, pp. 62 y ss; y RODRÍGUEZ PARÍS, Nathalie; "Inconstitucionalidad del ajuste por inflación de las sanciones de multa previsto en los parágrafos primero y segundo del artículo 94 del COT", en Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez. Serie Eventos N° 27. Ediciones de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2009, pp. 469-495.

MULTA: Bs. 10.000



$$\frac{\text{Bs. } 10.000}{\text{Bs. } 14{,}80} = 14{,}80 \text{ / UT}$$

Multa Actualizada = Bs.60.811,20

Multa Original - Bs.10.000,00

Diferencia = Bs.60,811,20

Incremento % = 508%

Como se puede apreciar, el sistema de actualización de las multas previsto en el Código genera, en una economía inflacionaria como la que se ha manifestado en Venezuela durante los últimos 40 años, un incremento constante de las multas, en el cual se pueden identificar dos períodos: el primero que va desde la comisión del ilícito hasta la imposición de la multa por parte de la Autoridad Tributaria (previo procedimiento sancionatorio), y el segundo período que transcurre desde la imposición de la sanción hasta el pago efectivo de la multa. El sistema de ajuste o actualización surte efecto desde la fecha de comisión del ilícito, por lo que podríamos concluir que el fisco se protege no sólo de la posible estrategia dilatoria que podría aplicar el contribuyente ejerciendo recursos de defensa que la ley le otorga en respeto a su garantía constitucional, sino que también está se protege del efecto causado por la demora incurrida por el ente fiscalizador que está facultado y obligado a sancionar los incumplimientos de los sujetos pasivos, mediatizando así gravemente el derecho del sujeto pasivo a la tutela efectiva de sus derechos frente a la desmedida pretensión de la Administración Tributaria.

Analizando cada uno de estos puntos, encontramos que el régimen sancionatorio como actualmente lo conocemos (específicamente en cuanto a la cuantificación de las multas) presenta obvias desproporciones y desbalances a favor del sujeto activo, renunciando al deseable equilibrio que debe imperar en una relación de

derecho (y no de poder) como es la relación jurídico-tributaria. Este tema ha sido abordado en diversas oportunidades por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia la cual, no obstante los constantes argumentos de inconstitucionalidad invocados por los contribuyentes, ha sostenido de manera reiterada la legalidad y constitucionalidad de este régimen de actualización de las multas, fundamentándose principalmente en el carácter de determinación objetiva y simple aplicación aritmética que el Parágrafo Tercero del artículo 3 del Código Orgánico Tributario, otorga a la Unidad Tributaria.

Sin embargo, debemos señalar que en los casos de pago extemporáneo de tributos, sancionados con la multa del uno por ciento (1%) del tributo pagado con retraso prevista en el artículo 110 del Código Orgánico Tributario, la misma Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido, en sentencia N° 01426 del 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company (Venezuela) S.A.*, que para la imposición de la multa en estos casos debe aplicarse el valor de la Unidad Tributaria vigente para momento en que se realizó el pago fuera de plazo, y no el de la fecha de emisión de la Resolución, porque la tardanza de la Administración en emitir la Resolución sancionatoria y las planillas de liquidación, no puede perjudicar al contribuyente.

9.3. Circunstancias Agravantes y Atenuantes.

A los fines de la determinación de las multas aplicables, el Código Orgánico Tributario también contempla la graduación de las penas en función de la concurrencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes que influyen en la disminución o incremento de la sanción, respectivamente. Hablamos de circunstancia subjetivas y objetivas que si bien no alteran la esencia del hecho infractor de la norma tributaria, influyen en la valoración que la autoridad sancionadora (Administración Tributaria o Juez, según corresponda) haga de la conducta del sujeto al momento de imponer la sanción o pena.

En tal sentido, tenemos que el artículo 95 del Código Orgánico Tributario considera como circunstancias agravantes:

1. La reincidencia: Por el grado de complejidad de esta figura y por ser la única con un verdadero desarrollo doctrinario y jurisprudencial dentro de las circunstancias agravantes, especialmente en el ámbito del derecho penal general, esta figura será analizada más adelante, en un capítulo aparte.

2. La condición de funcionario público que tengan sus coautores y partícipes: En este caso estamos hablando de una agravante que sustenta en condiciones subjetivas de los coautores o partícipes. No se trata de que el contribuyente sea funcionario o empleado público, sino que de alguna manera se haya asistido por personas que ostenten esta condición para la comisión de un ilícito tributario.

3. La magnitud monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito: Por las particulares características de esta circunstancia agravante, su aplicación debería estar soportada en lineamientos objetivos para determinar la magnitud del perjuicio y gravedad del ilícito. Sin embargo, tales herramientas no se encuentran dentro del Código Orgánico Tributario, por lo que quedará a discreción de la autoridad sancionadora valorar su procedencia. Es precisamente esa «textura abierta» de la circunstancia en comentarios la que ha llevado a la doctrina a criticarla, por cuanto no es posible definir objetivamente bajo qué parámetros puede medirse esa "magnitud monetaria del perjuicio", por una parte; y por la otra, porque agravar la responsabilidad por ilícitos tributarios mediante el recurso de la "gravedad del ilícito" supone, sin más, violación al principio del *non bis in idem*, ya que esa gravedad ya ha sido determinada en abstracto por el legislador al tipificar legalmente las penas aplicables[61].

[61] WEFFE H. Carlos E. Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela... p. 62.

Seguidamente, el artículo 96 califica como atenuantes, diversas circunstancias que se fundan en conductas que ofrecen indicios de la voluntad del infractor de cumplir con sus obligaciones tributarias:

1. El grado de instrucción del infractor:
2. La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos.
3. La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario.
4. El cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción.
5. El cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.
6. Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales, aunque no estén previstas expresamente por la Ley.

9.4. La Reincidencia.

La figura de la reincidencia ha recibido especial atención por parte del legislador, teniéndola presente no solo como circunstancia agravante al momento del cálculo de la sanción a imponer al infractor, como normalmente ocurre, sino, además, como condición limitante para la procedencia de beneficios como la extinción de la acción penal y la suspensión de la pena, en los casos que vimos precedentemente. Es por ello que consideramos conveniente a los fines de este estudio, profundizar en el análisis de esta figura típica del derecho penal, importada al ámbito tributario.

Así, pues, la reincidencia ha sido reconocida por la doctrina nacional y extranjera como una figura sustentada en la idea de castigar la tendencia peligrosa de un individuo que se atreve a violar en más de una oportunidad la ley penal. Tiene como fundamento de su aplicación la comisión de un nuevo delito luego de haber sido condenado por otro previamente.

El sistema penal venezolano reconoce la existencia de tres modalidades de reincidencia, a saber: (i) la *Genérica*, que alude a la comisión de un nuevo delito de distinta naturaleza de aquel por el que ya fue condenado el individuo; (ii) la *Específica*, que se circunscribe a la situación de comisión de un nuevo delito de la misma índole del anterior ya sentenciado y (iii) la *Multireincidencia*, que se puede considerar una variante de reincidencia específica, donde el individuo ha sido sentenciado por acciones delictuales de la misma especie en más de dos ocasiones. Cada una de estas modalidades o especies de reincidencias tienen sus implicaciones particulares respecto de la agravación de la pena, pero ésta será inaplicable pasados diez años desde el cumplimiento o extinción de la condena, todo según lo dispuesto en los artículos 100 y 101 del Código Penal venezolano.

En el ámbito que nos compete, encontramos que el legislador ha optado por acoger la modalidad Específica como base para la concepción de la reincidencia en materia tributaria, no sin antes incorporar elementos particulares que la diferencian de la figura del derecho penal general, a la luz de lo dispuesto en el artículo 82 del Código Orgánico Tributario: "*Habrá reincidencia cuando el imputado, después de una sentencia o resolución firme sancionatoria, cometiere uno o varios ilícitos tributario de la misma índole durante los cinco (5) años contados a partir de aquellos.*"

La norma en comento advierte la posibilidad de aplicar la reincidencia tanto para las sanciones penales (es decir, las penas restrictivas de la libertad) como para las multas, que son mayoría en el espectro sancionador del derecho tributario. Tal conclusión deriva no solo de la falta de distinción o limitación al empleo de esta figura, sino también de la mención expresa que hace la norma al señalar que habrá reincidencia luego una sentencia o una resolución firme sancionadora, siendo este último acto el instrumento de expresión de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

Igualmente, establece en 5 años el límite temporal máximo para que opere la agravación por reincidencia, a diferencia de los diez (10) a que hace referencia la norma del Código Penal. Sin

embargo, no podemos pasar por alto la confusa redacción que ofrece el citado artículo 82, ya que al indicar que se trata de "*ilícitos tributarios de la misma índole durante los cinco (5) años contados a partir de aquellos*" pareciera referirse a la fecha de comisión de los ilícitos que dieron lugar a las imposición de una sanción que ha quedado definitivamente firme (bien sea en sede administrativa o judicial). Tal interpretación literal de la norma nos conduciría irremediablemente a un divorcio de la concepción original de la figura de la reincidencia, toda vez que, como hemos visto, lo determinante para su procedencia es la existencia de una "condena" firme (administrativa o judicial), y si antes que esto ocurra, el sujeto pasivo hubiese incurrido en nuevos ilícitos tributarios de la misma índole, podríamos estar en presencia de un concurso de infracciones pero nunca de una situación de reincidencia. De ahí que consideremos que, a pesar de los errores gramaticales que puedan advertirse, la correcta comprensión de la norma y de la figura de la reincidencia, impone interpretar que el lapso de cinco años debe contarse desde la fecha en que quede firme la resolución o la sentencia que imponga la respectiva sanción y nunca desde la fecha de comisión de los ilícitos.

Por último, debemos aproximarnos a las dificultades de aplicación que enfrenta la figura de la reincidencia, específicamente en torno a la delimitación de cuáles se pueden considerar los ilícitos de una misma índole, bajo el imperio del artículo 82 del Código Orgánico Tributario. Para ello consideramos conveniente partir de la acepción que atribuye la doctrina a este requisito propio de la modalidad de reincidencia específica, principalmente ante la falta de desarrollo normativo y doctrinario especial en el ámbito impositivo.

En este sentido debemos comenzar por insistir en que nuestro Código Orgánico Tributario no aporta herramientas para determinar la similitud entre dos infracciones, para luego dar paso a la aplicación supletoria de las normas del Código Penal, según la licencia otorgada por el artículo 79 del mismo Código Orgánico Tributario. Así pues, encontramos que para el derecho penal común, por aplicación expresa del artículo 102 del Código Penal,

califican como delitos de una misma índole "*no sólo los que violan la propia disposición legal, sino también los comprendidos bajo el mote del mismo Título de este Código y aun aquellos que, comprendidos en Títulos diferentes, tengan afinidad en sus móviles o consecuencias.*"

Si analizamos a fondo las condiciones propuestas por el citado artículo 102, nos encontramos que su aplicación íntegra al ámbito sancionador tributario puede conllevar, cuando menos, a gravísimas distorsiones que desembocarían en una aplicación desproporcionada de la figura de reincidencia. Consideramos que si estamos frente a la violación de una misma norma la incursión en reincidencia sería prácticamente indiscutible. Sin embargo, como vimos, la norma penal va más allá y puede haber reincidencia bajo otros supuestos más amplios.

En este orden de ideas, iniciamos nuestro análisis por la evaluación estructural de cada instrumento legal para determinar cuál sería el equivalente de un Título del Código Penal (que está estructurado en Libros, Títulos y Capítulos) dentro de la distribución del Código Orgánico Tributario (que se divide en Títulos, Capítulos y Secciones), llegando a la conclusión de que el Título a que se refiere el artículo 102 del Código Penal sería un Capítulo en el Código Orgánico Tributario. Ahora bien, la dificultad que enfrentaríamos asumiendo esta posición radica en que el Código Penal agrupa en varios Títulos diversos delitos según su afinidad respecto del bien jurídico tutelado, mientras que todos los ilícitos tributarios, tanto formales como materiales y los sancionados con penas restrictivas de libertad, están contenidos dentro de un solo Capítulo del Código Orgánico Tributario (Capítulo II del Título III), lo que nos obligaría a concluir que la comisión de un segundo ilícito tributario, cualquiera fuere su naturaleza, dentro de los límites temporales requeridos por el artículo 82, es susceptible de configurar un supuesto de reincidencia.

Por otra parte, la doctrina penal ha desarrollado límites para la aplicación de la reincidencia, focalizando sus esfuerzos argumentativos en sostener que la identidad del bien jurídico tutelado en diversas normas, es la condición fundamental para la aplicación de la figura de la reincidencia. Pues bien, esta posición tampoco

está exenta de inconsistencias, ya que al hacer un análisis de fondo, pareciera que todos los ilícitos tributarios convergen en un mismo interés: salvaguardar los derechos del fisco derivados de sus potestades impositivas y, por vía de consecuencia, podríamos decir que se procura la protección del orden fiscal, lo que nos dejaría en la misma situación antes señalada.

Con todo esto lo que queremos significar es que la reincidencia como fue concebida en ámbito penal general no puede ser aplicada en el espectro tributario, sin antes sufrir adaptaciones interpretativas que prevengan su desnaturalización y aplicación desmedida. Seguros estamos de que es un tema con muchos matices y que debe revisarse profunda y exhaustivamente para ofrecer alternativas que mantengan el imperio de la razonabilidad en la aplicación de una figura que, como hemos visto, es determinante no sólo en el cálculo de las sanciones pecuniarias sino también en la imposición de penas restrictivas de libertad. Sin embargo, ante esta situación de indeterminación somos partidarios de promover un criterio de aplicación restrictivo de la figura de la reincidencia, admitiendo su procedencia únicamente cuando se trate de una nueva violación de una misma norma jurídica en específico.

10. Los Ilícitos Formales.

Eduardo Guevara C.*

10.1 Concepto de deber formal

El Derecho Tributario, a partir de las teorías que trataron de explicar la obligación tributaria y su relación con el resto de deberes de los contribuyentes, sujetos pasivos y demás obligados, empezó a dividirse en Derecho Tributario Material o Sustantivo y Derecho Formal o Adjetivo.

* Profesor de Finanzas Públicas. UCV. Profesor del Postgrado en Gestión de Tributos Internos ENAHP-IUT

Y justamente, es dentro del Derecho Adjetivo donde se empezaron a ubicar los denominados deberes formales. Como señala Valdés Costa los derechos y obligaciones que surgen entre el Estado, en su condición de acreedor del tributo, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago, presentan diferencias en cuanto a su naturaleza y características jurídicas. Por un lado tenemos, como vínculo fundamental, la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero, por concepto de tributos y sus accesorios (obligación tributaria principal). Al lado de esta relación fundamental existen otras de carácter accesorio (como, por ejemplo, las derivadas de la constitución de garantías reales o del régimen de retención o percepción de tributos), y, finalmente, existen una serie de obligaciones que no tienen carácter accesorio pero que están vinculadas con la obligación tributaria principal, y que tienen como característica la de poder subsistir aunque no exista la obligación principal. Dentro de este grupo se encuentran, en opinión de Valdés Costa, *"todas las relaciones que se constituyen entre el sujeto que percibe el impuesto y el deudor, relativas a la percepción y al control de esos impuestos. Por ejemplo, la presentación de declaraciones..."*[62]. En este mismo sentido, sostiene **Ferreiro** que la obligación tributaria *"no agota el número de vínculos y relaciones establecidos y regulados por las normas tributarias..."*, pues, existen, asimismo, otras obligaciones pecuniarias de carácter accesorio, además de *"...obligaciones de carácter no pecuniario... cuya finalidad general es la de asegurar la efectividad de la obligación tributaria."* **Ferreiro** cita dentro de este tipo de obligaciones formales, la de llevar y presentar los libros de contabilidad..."[63] Se trata, en definitiva, según este autor, de *"obligaciones -no pecuniarias- de hacer o realizar determinados actos o actuaciones que pueden tener un carácter independiente o accesorio respecto a las obligaciones pecuniarias; y cuyo objeto -el acto o actuación a que obligan- puede asimismo no tener un carácter autónomo o integrarse en un procedimiento."*[64]

---

[62] Valdés Costa, Ramón: Curso de Derecho Tributario. 2da Edición. Desalma-Temis-Marcial Pons, 1996. p.300.

[63] Ferreiro L., José J.: Curso de Derecho Financiero Español. 18.ª edición. Marcial Pons, Madrid, 1996, p.334.

[64] Ferreiro L., José J: Derecho Tributario. Parte General., Marcial Pons, Madrid, 2004. p. 115.

A nuestro juicio, los deberes formales son prestaciones normalmente de hacer, que hacen posible la realización del proceso de recaudación, y que se constituyen en obligaciones instrumentales respecto de éstas, es decir, que tienen como fin último el control e intervención del Estado, para llevar de manera sistemática y ordenada el cumplimiento de este fin.

No cabe duda que las obligaciones descritas en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario son todas, sin excepción, autónomas de la obligación de pago, razón por la que estimamos zanjada la cuestión de la naturaleza de la indudable independencia de las prestaciones formales respecto de la principal. Así, se puede estar empadronado y no ejercer actividad pasible de impuestos, declarar sin que esa actividad genere utilidad, ganancia o la tenencia de un patrimonio, y extender digital o físicamente esas operaciones sin que las mismas estén gravadas por un tipo de impuesto.

10.2 Los Ilícitos Formales

10.2.1. Generalidades

Los ilícitos por incumplimiento de deberes formales tributarios se conforman de tipos estructurados de una parte, en incumplimientos a deberes de hacer; y por la otra, de una reacción o reproche por incurrir en esa acción. Las sanciones aplicadas por la Administración Tributaria por la comisión de este tipo de ilícitos, están destinadas a proteger el ejercicio de competencias relacionadas con sus principales funciones: *"Es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El Objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración Pública."*[65]

[65] Villegas, Héctor B: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1972: P. 530

10.2.2. Tipos de ilícitos formales

En nuestro país, el Código Orgánico Tributario contiene los principios sustanciales y adjetivos de las relaciones tributarias, pero se deja a una ley particular de los tributos individuales, el desarrollo de los mismos. De esta forma no sólo están contemplados en el Código Orgánico Tributario los principales deberes tributarios, sino que normas nacionales, estadales y municipales pueden erigir deberes de hacer y la consecuente sanción a sus incumplimientos.

En el presente capítulo, nos concentraremos en los principales deberes regulados en los artículos 99 y siguientes del Código Orgánico Tributario, los cuales están regulados *ex novo*, por la reforma sufrida por este cuerpo de normas a partir de 2001.

10.2.2.1 Inscripción en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas

Según lo dispuesto en el artículo 100 del Código Orgánico Tributario, constituyen ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria: (a) La falta de inscripción; (b) la inscripción fuera de plazo; (c) el suministro parcial, insuficiente o erróneo de los antecedentes o datos exigidos para la inscripción o actualización en los registros; y (d) No proporcionar o comunicar a la Administración, dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas, la información relativa a los antecedentes o datos exigidos para la inscripción, el cambio de domicilio, o la actualización en los registros.

La sanción establecida para los supuestos de falta de inscripción en los registros y el suministro o notificación fuera de plazo de los datos o antecedentes para la inscripción, el cambio de domicilio o la actualización en los registros, es de cincuenta unidades tributarias (50 UT), la cual se incrementará en cincuenta unidades tributarias (50UT) por cada nueva infracción, hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 UT). En los casos de inscripción extemporánea y suministro de información parcial, insuficiente o errónea para la inscripción o actualización

en los registros, la multa será de veinticinco unidades tributarias (25 UT), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 UT) por cada nueva infracción, hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 UT).

De los ilícitos formales antes mencionados, la no inscripción en los registros llevados por la Administración Tributaria es, en nuestra opinión, el hecho más grave que en acción -o en este supuesto, omisión-, podría incurrir un contribuyente o sujeto pasivo. Y ello es así por cuanto, para la Administración Tributaria, la falta de registro le impide o dificulta conocer la existencia de un determinado contribuyente, por lo cual, mal puede conocer el monto de los tributos adeudados por este contribuyente o ejercer las acciones previstas en la ley en defensa de los intereses fiscales.

10.2.2.2 Emitir o exigir comprobantes.

El artículo 101 del Código Orgánico Tributario sanciona la no emisión, falta de entrega y la emisión de facturas u otros documentos obligatorios, con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias, o a través de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnan los requisitos exigidos por las normas tributarias.

De igual forma se considera como un ilícito formal, el no exigir las facturas, recibos o comprobantes de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos, así como emitir o aceptar documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

La falta de emisión de facturas y otros documentos exigidos para la comprobación de operaciones, es sancionada con multa de una unidad tributaria (1 UT) por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir, hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 UT) por cada período o ejercicio fiscal. Cuando se trate de impuestos al consumo (como, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado) y el monto total de las multas

causadas por los documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 UT) en un mismo período, se impondrá también la sanción de clausura del establecimiento, por un lapso de uno (1) hasta cinco (5) días continuos. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad de doscientas unidades tributarias (200 UT) antes señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión del ilícito.

Quien no entregue las facturas u otros documentos obligatorios o emita estos documentos con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias, o mediante el uso de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnan los requisitos exigidos por las normas tributarias, será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 UT) por cada factura, comprobante o documento emitido, hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 UT) por cada período.

Quien no exija las facturas, recibos o comprobantes cuya emisión es obligatoria, será sancionado con multa de una a cinco unidades tributarias. (1 U.T. a 5 UT), mientras que por la emisión o aceptación de documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, se aplicará una multa de cinco a cincuenta unidades tributarias. (5 U.T. a 50 U.T.).

10.2.2.3. Llevar libros o registros contables o especiales

El Código Orgánico Tributario, en su artículo 102, considera como ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables, los siguientes:

1. No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.

2. Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.

3. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.

4. No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los microarchivos.

Quienes no lleven los libros y registros contables y especiales, serán sancionados con multa de cincuenta unidades tributarias (50 UT), la cual se incrementará en cincuenta unidades tributarias (50 U.T.) por cada nueva infracción, hasta un máximo de doscientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T.). En todos los demás casos, se impondrá al infractor multa de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 U.T.).

En caso de impuestos indirectos, la comisión de uno cualquiera de los ilícitos antes mencionados acarreará, además de la sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos. Si se trata de una empresa con una o más sucursales, la sanción abarcará la clausura de las mismas, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito.

Es importante destacar que, a pesar de su importancia, los libros o registros contables son uno de los deberes formales más pobremente regulados por la Administración Fiscal, lo que contrasta con la abundante regulación existente en materia de documentación de operaciones (emisión de facturas y otros documentos).

10.2.2.4 Presentar declaraciones y comunicaciones

Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones: la falta de presentación de las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas, y de cualesquiera otras declaraciones o comunicaciones. Estos ilícitos son sancionados en el artículo 103 del Código Orgánico Tributario, con multa de diez unidades tributarias (10 UT), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 UT) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 UT).

Por otra parte, la presentación de declaraciones que contengan la determinación de los tributos, y demás declaraciones o comunicaciones, en forma incompleta o fuera de plazo, o la presentación de más de una declaración sustitutiva, o de la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva, así como la presentación de las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria, será sancionada 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.).

Por último, quien no presente o presente con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, será sancionado con multa de mil a dos mil unidades tributarias (1000 U.T. a 2000 U.T.), en el primer caso, y de doscientas cincuenta a setecientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T. a 750 U.T.), en el segundo.

10.2.2.5 Permitir el control de la Administración Tributaria

Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria, a tenor de lo establecido en el artículo 104 del Código Orgánico Tributario:

1. No exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración Tributaria solicite.

2. Producir, circular o comercializar productos o mercancías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin las facturas o comprobantes de pago que acrediten su adquisición.

3. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.

4. No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados, exigidos o distribuidos por la Administración Tributaria.

5. No facilitar a la Administración Tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantalla, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.

6. Imprimir facturas y otros documentos sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria, cuando lo exijan las normas respectivas.

7. Imprimir facturas y otros documentos en virtud de la autorización otorgada por la Administración Tributaria, incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.

8. Fabricar, importar y prestar servicio de mantenimiento a las máquinas fiscales en virtud de la autorización otorgada por la Administración Tributaria, incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.

9. Impedir por si mismo o por interpuestas personas el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deben iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización.

10. La no utilización de la metodología establecida en materia de precios de transferencia.

La comisión de los ilícitos descritos en los numerales 1 al 8 será sancionada con multa de diez unidades tributarias (10 UT), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 UT) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.). Además, a quienes incurran en los ilícitos descritos en los numerales 5, 6, 7 y 8, les será revocada la autorización administrativa para la impresión de facturas, fabricación, importación o prestación del servicio de mantenimiento de máquinas fiscales.

Quien impida a la Administración Tributaria el acceso a los locales, oficinas, etc., a los fines del ejercicio de sus facultades de fiscalización, será sancionado con multa de ciento cincuenta a quinientas unidades tributarias (150 UT a 500 UT), en tanto que la no utilización de la metodología sobre precios de transferencia, será sancionada con multa de trescientas a quinientas unidades tributarias (300 U.T. a 500 UT).

10.2.2.6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria

El Código Orgánico Tributario, en su artículo 105, sanciona 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 doscientas unidades tributarias (200 UT), a quienes se abstengan de proporcionar a la Administración Tributaria, la información que les sea requerida por ésta sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.

Igual sanción será aplicable a los que no notifiquen a la Administración Tributaria las compensaciones y cesiones de los créditos contra el fisco efectuadas, dentro de los plazos legales correspondientes.

El suministro a la Administración Tributaria de información falsa o errónea, o la falta de comparecencia cuando aquélla lo solicite, 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.).

Por último, el Parágrafo Único del artículo 105 del Código Orgánico Tributario bajo comentarios, prevé la aplicación de una multa de doscientas a quinientas unidades tributarias (200 UT a 500 UT), a los funcionarios de la Administración Tributaria que revelen información de carácter reservado o hagan uso indebido de la misma. Asimismo, serán sancionados con multas de quinientas a dos mil unidades tributarias (500 UT a 2000 UT), los funcionarios de la Administración Tributaria, los contribuyentes o responsables, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente revelen, divulguen o hagan uso personal o indebido de la información proporcionada por terceros independientes, que afecten o puedan afectar su posición competitiva en materia de precios de transferencia, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria, administrativa, civil o penal en que incurran.

10.2.2.7 Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales

Se considera desacato a las órdenes de la Administración Tributaria, sancionado con multa de doscientas a quinientas unidades tributarias (200 UT a 500 UT):

1. La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por la Administración Tributaria, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

2. La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puesto por la Administración Tributaria, o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

3. La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas cautelares.

10.2.2.8. Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes

Por vía residual, el Código Orgánico Tributario, en su artículo 107, ordena aplicar una multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 UT a 50 U.T.), a quienes incumplan cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas tributarias. Sobre la inconstitucionalidad de este artículo, y la indeterminación de la conducta típica al no señalar específicamente cuáles deberes formales son los que encuadran en el tipo, ya nos hemos pronunciado previamente al desarrollar el principio de reserva legal sancionatoria.

11. Ilícitos Materiales

Érika Cornilliac Malaret*

11.1. Introducción.

Bajo la denominación de ilícitos materiales se incluyen todos aquellos supuestos normativos que tipifican y sancionan el incumplimiento de la obligación de pago del tributo y la obtención indebida de reintegros o devoluciones, así como el incumplimiento de los deberes establecidos en la ley a cargo de los agentes de retención o percepción de tributos.

El Código Orgánico Tributario, en su artículo 109, establece cuatro (4) tipo de ilícitos materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones;
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos;
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir, y
4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

* Abogado en ejercicio egresada de la UNIMET, Especialista en Derecho Financiero de la UCAB, profesional en el escritorio jurídico Palacios, Torres, Crespo & Korody.

11.2. Tipos de ilícitos materiales y sanciones.

11.2.1. Pago con retraso.

El pago de un tributo fuera del lapso legal establecido, sin haber obtenido prórroga alguna, y sin la existencia de una verificación o determinación fiscal por parte de la Administración Tributaria, constituye una infracción material sancionada, en el artículo 110 del vigente Código Orgánico Tributario, con multa de uno por ciento (1%) del monto del respectivo tributo.

11.2.2. Omisión del pago.

El artículo 111 del Código Orgánico Tributario, establece que *"quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25 %) hasta el doscientos por ciento (200 %) del tributo omitido."*

La disminución ilegítima de los ingresos tributarios (tipificada en el Código derogado como contravención), puede ser consecuencia de una acción consistente en la *"falta de pago por parte del contribuyente mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas"*[66]; o bien, de una omisión, por falta de presentación de la declaración y pago del tributo.

Las inexactitudes en las declaraciones de tributos, pueden presentarse en tres formas, (i) una inexactitud en la misma declaración, al momento de llenar el formulario, (ii) una inexactitud de base imponible (registros contables, estados de cuenta, entre otros), y (iii) cuando la declaración y la base imponible son congruentes, pero los datos declarados son inexactos. El primer supuesto ocurriría, por ejemplo, si se computa como gasto deducible uno que no lo es; el segundo, siguiendo con el mismo

[66] JARACH, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Argentina, Editorial Cangallos S.A.C.I., pág. 413

ejemplo, si el gasto considerado como deducible, y verosímilmente realizado, no aparece respaldado por el correspondiente comprobante, y el tercero cuando, existiendo el comprobante, éste resulta ser falso, no resultando imputable al responsable su falsedad.[67]

Según Villegas, lo que la ley busca sancionar con este tipo penal es el perjuicio patrimonial que se le produce al Estado, como consecuencia de *"la falta de cumplimiento espontáneo de las obligaciones que la ley puso en manos de los contribuyentes"*. Por tanto, si no se produce una disminución ilegítima de ingresos tributarios, no llegará a configurarse este ilícito, aun cuando el contribuyente no hubiese cumplido con su deber presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.[68]

En cuanto a la referencia que hace este artículo a la eventual aplicación del artículo 116 del Código Orgánico Tributario, la autora Aurora Moreno de Rivas, considera que ésta *"vicia de inconstitucionalidad"* la norma, *"por cuanto se autoriza la violación del principio non bis in idem al señalar que se podrá aplicar esa sanción además de la establecida para el ilícito de defraudación."*[69]

El artículo 111 del Código Orgánico Tributario bajo estudio establece, igualmente, como ilícito material, el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, en vista del perjuicio económico que ello produce al Estado.

Las exenciones, exoneraciones y demás incentivos fiscales, son *"un beneficio económico que se confiere, directa o indirectamente, a alguien, por el Estado, con la finalidad de acentuar una actividad predominantemente económica, tendiente al desarrollo económico y social del país, actividad que de algún modo concierne a quien se le defiere"*.[70]

---

[67] GURFINKEL DE WENDY, Lilian, y RUSSO, Eduardo: "Ilícitos tributarios". Argentina, Ediciones Depalma, 1993, págs. 231-232.

[68] VILLEGAS, Héctor B. *Régimen Penal Tributario Argentino*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 445.

[69] MORENO DE RIVAS, Aurora. O.c. pág. 506.

[70] BORRAS, Giampietro: *"Incentivos Tributarios para el Desarrollo"*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 62

El efecto que los incentivos fiscales tienen en la suficiencia recaudatoria y en la observancia de los principios de justicia y equidad, se ve justificado en la necesidad del Estado de realizar "*gastos tributarios*" para favorecer la asignación de recursos a sectores o regiones previamente definidos. Ello implica la necesidad de establecer prioridades, determinación de los medios para lograr el estímulo o efecto deseado en el sector económico escogido, en el sentido de definir si se efectúa mediante una asignación explícita de recursos en la Ley de Presupuesto para cada ejercicio fiscal o si, por el contrario, se otorgan incentivos fiscales de distinta naturaleza, con apego a los principios que informan el sistema tributario y en correspondencia con la naturaleza, metodología y estructura de determinación y los parámetros que orientan el tributo, concebido como de ordenamiento o de dirección fiscal de la economía.

En este sentido, es claro que el disfrute indebido de los beneficios fiscales establecidos en la legislación tributaria, en cuanto que se traduce en la práctica en una dispensa de pago o en una reducción del monto a pagar por concepto de tributos, trae como consecuencia una disminución en los ingresos tributarios del Estado, y por tanto constituye un ilícito o infracción.

Ahora bien, la sanción establecida en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario para los casos de disminución ilegitima de ingresos tributarios, es una multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta un doscientos por ciento (200%) del monto del tributo omitido, siendo su término medio, el ciento doce coma cinco por ciento (112,5%) del tributo omitido. No obstante, establece el Parágrafo Segundo del artículo bajo comentarios que: "*en los casos previstos en el artículo 186 de este Código, se aplicará la multa en un diez por ciento (10%) del tributo omitido.*"

El artículo 186 *eiusdem*, establece que "*una vez aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria, mediante resolución, procederá a dejar constancia de ellos y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código, y demás multas que hubiere a lugar, conforme a lo previsto en este Código.*"

Por lo tanto, la sanción de diez por ciento (10%) del monto del tributo omitido, solamente será aplicable, en los casos en los cuales hubiese existido un procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, y el sujeto pasivo hubiese aceptado y pagado, el monto del reparo formulado por la Administración Tributaria, únicamente por lo que respecta al monto del tributo que fue objeto de allanamiento.

11.2.3. Omisión o retraso en el pago de anticipos o retenciones de tributos.

El artículo 112 del Código Orgánico Tributario establece sanciones a **(i)** quienes omitan o incurran en retraso en el pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria, y **(ii)** a quienes no efectúen la retención o percepción del tributo, o retengan o perciban un monto menor al legalmente procedente.

11.2.3.1. Omisión del pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria.

En términos generales, los anticipos de impuestos constituyen mecanismos establecidos en la ley, a los fines de que el Estado pueda percibir ingresos, a título provisional y a cuenta de la obligación tributaria principal, antes del vencimiento del plazo establecido para el pago definitivo del respectivo tributo. En nuestro Código Orgánico Tributario el uso del término *"anticipos"* está reservado a los que la doctrina tributaria denomina anticipos "directos" o anticipos en sentido estricto, que son aquellos en los cuales el sujeto obligado a efectuar el pago anticipado del tributo, es el mismo contribuyente o sujeto pasivo principal.

Ahora bien, en el caso de omisión en el pago de anticipos, el numeral 1° del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, establece la aplicación de una multa del diez por ciento (10%) al veinte por ciento (20%) de los anticipos omitidos.

En el caso de que el ilícito cometido consista en el retraso en el pago de los anticipos, la sanción será una multa del uno y medio por ciento (1,5%) mensual de los anticipos omitidos, por cada

mes de retraso, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2° del artículo 112 del Código Orgánico Tributario.

11.2.3.2. Omisión de efectuar la retención o percepción.

La retención en la fuente puede calificarse como un pago anticipado de impuesto, por cuya virtud el sujeto retenido, sin que aún pueda determinar si al final del ejercicio tendrá o no la obligación de pagar el impuesto, está obligado a permitir que el agente de retención ampute de la cantidad de dinero que le será pagada, una determinada porción para ser ingresada al Fisco, como anticipo por la eventual causación del tributo.[71]

La retención constituye una garantía del cumplimiento de la futura y eventual obligación tributaria que se causará por concepto de impuesto al finalizar el respectivo ejercicio fiscal. De esta forma, la retención constituiría una garantía real, que se materializa con la entrega de las cantidades retenidas al Fisco, y cuyo depósito garantizaría la obligación principal del pago del tributo, en el supuesto de que el contribuyente al final del ejercicio, estuviera obligado al pago del impuesto (omissis).[72]

La retención del impuesto es una técnica de recaudación, que garantiza la liquidez para el Fisco receptor, por un tributo que eventualmente se generará al final del ejercicio. De cara a los ingresos ordinarios del Fisco receptor de los mismos, resulta ventajoso obtener en forma anticipada el impuesto que podría causarse al final del ejercicio y asegurar de antemano la recepción de una cuota parte de los ingresos tributarios que posiblemente ingresarán al Tesoro, en la medida que se materialice la obligación tributaria de pago del impuesto.[73]

---

[71] FRAGA, Luis; SÁNCHEZ, Salvador y VILORIA, Mónica: "La Retención en el Impuesto sobre la Renta". Venezuela, Colección Estudios 1, 2002, pág. 25.

[72] FERREIRO LAPATZA, José. "Civitas-Revista Española de Derecho Financiero N° 72 Año 1991: Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria". España, 1991, pág. 479.

[73] FRAGA, Luis; SÁNCHEZ, Salvador y VILORIA, Mónica. O.c. pág. 28.

El legislador, en el numeral 3° del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, estableció una sanción de multa de cien por ciento (100%) hasta el trescientos por ciento (300%) del tributo no retenido o no percibido, a quien tiene la obligación legal, por no haber retenido o percibido los fondos correspondientes.

Ahora bien, en el caso de que se retenga o perciba menos de lo que establezca la ley, se sancionará al agente de retención o percepción con una multa de cincuenta por ciento (50%) hasta el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto no retenido o percibido, tal como lo dispone el numeral 4° del artículo 112 *ejusdem*.

Establece el Parágrafo Segundo del artículo 112 ejusdem, que las sanciones previstas en estos últimos numerales 3° y 4°, podrán ser reducidas a la mitad, en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos establecidos en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario.

El artículo 185 del Código Orgánico Tributario establece:

> "En el Acta de Reparo emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.
>
> ***Parágrafo Único***: En los casos en que el reparo a uno o varios períodos provoque diferencias en las declaraciones de períodos posteriores no objetados, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo."

Por lo tanto, la sanción reducida establecida en el Parágrafo Segundo del artículo 112, será aplicada en los casos en los cuales el agente de retención o percepción acepte el reparo y pague el tributo no retenido o percibido, dentro del plazo establecido en el artículo 185 *eiusdem*.

Por último, es importante destacar que tanto para los ilícitos de omisión del pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria, como para los ilícitos de omisión de efectuar la retención o percepción, las sanciones procederán aún en los casos en que no nazca la obligación tributaria principal, o que generándose la obligación de pagar tributos, sea en una cantidad menor a la que corresponda anticipar de conformidad con la normativa vigente.

11.2.3.3. Enteramiento extemporáneo de las cantidades retenidas o percibidas:

El artículo 113 del Código Orgánico Tributario establece lo siguiente:

> "**Artículo 113.** Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondiente y de la sanción establecida en el artículo 118 de éste Código."

Como puede observarse, la conducta antijurídica, reprochable, y por lo tanto sancionable en el caso concreto, es la de no enterar dentro de los plazos establecidos las retenciones o percepciones efectuadas. Cabe destacar, sin embargo que el legislador estableció un límite máximo a la sanción aplicable en estos casos, la cual no podrá exceder del quinientos por ciento (500%) del monto retenido o percibido, independientemente de que el retraso en el enteramiento sea mayor a diez (10) meses.

Aun cuando un sector de la doctrina tributaria considera que la multa del *"cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento..."* prevista en el artículo 113 bajo comentarios, sólo procede en los casos de

retrasos iguales o superiores a un (1) mes completo, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia N° 1073 del 20 de junio de 2007, caso PDVSA CERRO NEGRO, S.A., ha sostenido un criterio opuesto, al considerar que:

> "...cuando hace alusión a los términos "multa equivalente" y "por cada mes de retraso en su enteramiento", no está haciendo referencia a que sólo serán sancionables aquellos retraso de un mes o superiores a un mes, por el contrario, cuando el legislador emplea el término "por cada mes de retraso en su enteramiento", está estableciendo el método de cálculo de la multa, el cual será calculado conforme a meses de retraso; sin embargo, ello no implica que aquellos retrasos inferiores a un mes no serán sancionados, pues ello constituiría aceptar que un responsable de la obligación tributaria no sería objeto de sanción por el retraso en el enteramiento por fracciones de tiempo menores a un mes.
>
> En tal sentido, debe observarse que el legislador al utilizar el término "multa equivalente" esta englobando los supuestos de retrasos inferiores a un mes, y que la multa será calculada en proporción a los días de retraso transcurridos, teniendo como base para el cálculo, el supuesto de mes de retraso y utilizando para ello un término aritmético para liquidar la multa por fracción. Ello así, debe destacar esta Alzada que en el caso de autos, la Administración Tributaria actuó conforme a derecho, al imponer a la contribuyente PDVSA CERRO NEGRO, S.A., la multa establecida en el artículo 113 del vigente Código Orgánico Tributario, en forma proporcional por haber enterado con doce (12) días de retraso las cantidades retenidas en el mes de diciembre del año 2004.
>
> Por otra parte, cabe destacar que el cálculo de la multa realizado por la Administración Tributaria en proporción a los días de retraso transcurridos, no

> contraviene el postulado constitucional de legalidad de las infracciones y sanciones establecida en el artículo 49 numeral 6 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, debido a que en ningún momento la Administración Tributaria está creando una sanción, sino que ella se encuentra expresamente establecida en la norma. Así se declara."

Esta sentencia ha sido ratificada por esta misma Sala Político-Administrativa, en fallos tales como la sentencia N° 1279, de fecha 18 de julio de 2007, y por los Tribunales de instancia, como se puede observar en la sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario N°105/2011, de fecha 9 de noviembre de 2011.

11.2.4. Obtención de devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales.

La obtención de devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, desgravaciones u otra causa, sea mediante certificados especiales u otra forma de devolución, será sancionada con una multa del cincuenta por ciento (50%) al doscientos por ciento (200%) de las cantidades indebidamente obtenidas, de conformidad con el artículo 114 de Código Orgánico Tributario, sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116 *eiusdem*.

Según Zornoza Pérez, "...en el caso de las devoluciones nos encontramos ante un supuesto en que, a diferencia de las simples exenciones o desgravaciones, que pueden ser aplicadas directamente por el sujeto pasivo, se requiere de una actividad de la Administración, que debe acordarlas expresamente en cuanto suponen una salida de caja del Tesoro. Ello implica que el sujeto infractor ha de desarrollar una conducta activa, consistente en la presentación de una solicitud que, para dar origen a la realización del tipo que consideramos, deberá basarse en la ocultación o falseamiento de los datos que fundamentan su pretensión..." Agrega este autor que "... la infracción que consideramos se define por referencia a la obtención de la devolución, de modo que si la Administración descubre la falsedad o inexactitud de la

declaración formulada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no procede a la práctica de la devolución, existiría una simple tentativa que, dada la redacción del tipo, habría que quedar impune en cuanto tal infracción grave..."

12. Ilícitos Tributarios Sancionados con Pena Restrictiva de Libertad.

Maryan Karinna Durán Ramírez*

12.1. Generalidades.

La denominación que le ha dado el vigente Código Orgánico Tributario (C.O.T.) a lo que podría considerarse como verdaderos delitos tributarios, debido a su pena privativa de libertad de prisión, es la de los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, como cuarta categoría, además de los formales, materiales y los relativos a las especies fiscales o gravadas, dentro de la clasificación de ilícitos tributarios referida en otro capítulo.

Se trata de ilícitos sancionados con penas que afectan en mayor o menor medida la libertad de la persona, impidiendo u obstaculizando su desplazamiento e implicando, la mayoría de ellas, la internación en centros de reclusión penitenciaria. En este sentido, el legislador tributario ha considerado para la sanción con pena restrictiva de libertad sólo la prisión, que conlleva reclusión en cárceles nacionales o centro penitenciarios.

* Abogado (Universidad Católica del Táchira U.C.A.T.) Especialista en Derecho Tributario (U.C.A.T. y Universidad Rómulo Gallegos) Especialista en Derecho Administrativo (U.C.A.T.). Magíster *Scientiarum* en Derecho Tributario (Universidad Santa María). Doctoranda en Derecho (Universidad Andina Simón Bolívar - sede Ecuador y Universidad de Valencia - España). Profesora asociada en pre y postgrado U.C.A.T. Profesora de postgrado Universidad de Los Andes. Directora-Editora de la Revista arbitrada de Ciencias Tributarias *Tributum* (2004-2007). Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Libre ejercicio de la profesión. kduran@ucat.edu.ve.

El vigente C.O.T. regula en forma específica, en sus artículos 115 al 120, ambos inclusive, los tipos correspondientes a esta categoría de ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad. En este sentido, establece el artículo 115 que constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad: 1. La defraudación tributaria. 2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción. 3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Se destaca que el procesamiento o aplicación de estos tipos de ilícitos se encuentra sometido al orden jurisdiccional penal, por lo que el proceso aplicable es el establecido en el Código Orgánico Procesal Penal (C.O.P.P.) y, conforme al artículo 120 del C.O.T., el proceso penal que así se instaure con ocasión de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, no se suspenderá en virtud de controversias suscitadas por la tramitación de los recursos administrativos y judiciales previstos en el referido Código.

La anterior situación resulta, desde una perspectiva lógica, ciertamente incongruente, debido a que por una parte se tramitará el proceso penal sin esperar la resulta del proceso tributario sea en sede administrativa y/o judicial, mismo que podría ser declarado sin lugar respecto a la existencia de deuda tributaria, por lo que seguir la prosecución penal sería inútil.

Veamos de seguida en detalle cada uno de los ilícitos de esta categoría.

12.2. La Defraudación Tributaria.

Los términos defraudación o fraude implican un engaño, ocultamiento, maquinación, contra el ordenamiento jurídico establecido, en perjuicio de alguien y con un beneficio o provecho

propio o para un tercero. En el ámbito tributario, la defraudación se encuentra vinculada a la violación de normas tributarias, a través del engaño al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria y con un provecho para el infractor o un tercero. De seguida se plantearán aspectos pertinentes a la regulación de este tipo de ilícitos en el ordenamiento venezolano.

a) *Regulación legal*: Este ilícito se encuentra establecido en el artículo 116 del vigente C.O.T., que dispone:

> "Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.
>
> La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
>
> Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T.), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.
>
> Parágrafo Único: A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año."

b) *Definición:* Defraudar equivale a causar un daño patrimonial injusto a través de una astucia o artificio. Encierra no sólo la idea de perjuicio económico para la Hacienda Pública con enriquecimiento propio, sino también la de engaño. Tal ilícito es visto como uno de los grandes problemas en el campo jurídico tributario, pues de su control depende en gran parte la solvencia del Estado para financiar el gasto público, ya que en la medida en que se incremente la defraudación tributaria disminuyen los ingresos del Estado, creándose inestabilidad económica.

El fraude fiscal, visto como sinónimo de defraudación tributaria, es definido por el Diccionario Tributario como una forma de evasión impositiva consistente en la ocultación de la acción del tributo, con base en un engaño y por medios ilegales, bien de las bases, bien del verdadero valor de éstas. El fraude de ley fiscal es entendido como una infracción de normas fiscales sustantivas producida en el momento de realización del hecho imponible, voluntariamente y como una ocultación maliciosa del hecho imponible, a través de la realización de simulaciones o de un negocio o de una serie de negocios jurídicos indirectos.[74]

Fraga refiere que la evasión fiscal supone cualquier acción u omisión tendiente a evitar, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria, sin importar la legalidad o ilegalidad del medio usado a tal fin. La evasión se produce cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error al ente exactor, a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegítimo, para sí o para un tercero, a expensas o en detrimento de los derechos del Fisco.[75]

---

[74] MARTÍNEZ CACHERO, Luis. Diccionario Tributario. Madrid, España. Ediciones Pirámide S.A., 1976, pp. 84-85.

[75] FRAGA PITTALUGA, Luis. Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de Inocencia, en: Revista de Derecho Tributario Nº 101, octubre, noviembre y diciembre de 2003. Caracas, Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis editores C.A., 2003, p. 22.

La defraudación tributaria difiere de la evasión (no dolosa), la elusión, fraude a la ley y la economía de opción, lo cual fue referido en otro capítulo. Cabe acotar aquí, en este orden de ideas, lo establecido en el artículo 16 del C.O.T. en cuanto a la facultad que tiene la Administración Tributaria de desconocer las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente cuando éstas se traduzcan en una disminución de la cuantía de la obligación tributaria:

> "[...] Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.
>
> Parágrafo Único: Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición sólo tendrán aplicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídicas-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del fisco."

c) *Elementos objetivos y subjetivos de la defraudación tributaria:* Al momento de tipificar una conducta fraudulenta deben considerarse todos los elementos del ilícito tributario desde el contexto del derecho penal, es decir, debe existir tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad: la conducta debe ir en contra de la norma jurídica previamente establecida como ilícito; la actuación debe ser punible, debe existir una sanción para la conducta del contribuyente; el sujeto debe tener la capacidad para poder ser imputable de los hechos que realiza, y la conducta del sujeto imputado debe haber sido hecha en forma deliberada, intencional, con la voluntad de incumplir una norma tributaria y evitar el pago del tributo.

Los *elementos objetivos* de la defraudación tributaria están constituidos por el sujeto activo, el sujeto pasivo, la conducta típica y el resultado, así por cualquier otro elemento de la estructura del delito que permita determinar su configuración.[76]

Para Giorgetti y Rancaño, citado por Levy, el *sujeto activo* de la defraudación tributaria es el contribuyente de derecho, es decir, aquel al que la ley le impone el cumplimiento de una obligación tributaria. El *sujeto pasivo* será la persona titular del interés o bien jurídico protegido por la norma. En consecuencia, serán el Estado y los demás entes políticos territoriales menores, además de cualquier ente público institucional con autonomía y titular de un patrimonio. La *conducta típica* de la defraudación tributaria la constituye el perjuicio económico causado al patrimonio público mediante el engaño causado por la evasión del pago del tributo o la obtención de devoluciones o reintegros en forma indebida, mediante la infracción o violación de la norma tributaria.[77]

La fórmula empleada por el legislador tributario venezolano, en cuanto a los medios instrumentales del ilícito, es decir, las manifestaciones externas de la maniobra fraudulenta o del engaño, resultan amplias y a título de ejemplos, al cerrar con la fórmula "... y cualquier otra forma de engaño", lo cual es beneficioso para la determinación del ilícito, por cuanto si esta cláusula estuviere expresada a través de una lista exhaustiva de medios, ello premiaría al estafador original capaz de inventar un nuevo medio que quedaría impune.[78]

Además del engaño, es necesario que se induzca en error a la Administración Tributaria, es decir, que ésta tenga un falso

---

[76] LEVY ALTMAN, Isaac. La responsabilidad penal de las sociedades anónimas por defraudación tributaria y las consecuencias para sus administradores, en Revista de Derecho Nº 11. Caracas, Venezuela Tribunal Supremo de Justicia, República Bolivariana de Venezuela, 2004, pp. 355.

[77] LEVY ALTMAN, Isaac. La responsabilidad penal de las sociedades...pp. 355-356.

[78] GURFINKEL DE WENDY, Lilian. N. y RUSSO, Eduardo Ángel. Ilícitos Tributarios. Tercera edición, Buenos Aires, Argentina ediciones Depalma, 1993, p. 234.

conocimiento de la situación; y que el infractor obtenga para sí, o un tercero, un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo. Esta cantidad es denominada por la doctrina como la cuantía de la defraudación y no incluye intereses, recargos o sanciones, sino únicamente la cantidad por concepto de tributo.

En este sentido, se ha planteado la discusión doctrinal respecto a determinar si ese límite cuantitativo es una condición objetiva de punibilidad o por el contrario un elemento del tipo penal. Si el perjuicio económico se entiende como una condición objetiva de punibilidad no es posible entonces admitir formas imperfectas de ejecución del delito como la tentativa o la frustración; pero si se considera un elemento del tipo penal, tratándose de un delito de resultado, es posible cometer el ilícito de la defraudación tributaria en grado de frustración. Esta última posición es la más aceptada por el derecho comparado y se encuentra en concordancia con la tendencia actual de castigar incluso los actos preparatorios de las conductas delictivas.[79] De manera que, una defraudación inferior a 2000 U.T. será un ilícito, pero no comportará la pena de prisión y será tratada como un ilícito material, sancionado con pena pecuniaria y otras medidas no restrictivas de libertad.

En cuanto al *elemento subjetivo* de la defraudación tributaria, este delito es considerado como de naturaleza dolosa, donde la intencionalidad de defraudar y el ánimo de lucro del agente deben estar siempre presentes. Debe existir dolo o intención de realizar un hecho antijurídico. Zornoza, citado por Levy, señala de manera clara cómo debemos interpretar estas normas que parecen obviar el principio de culpabilidad en la comisión del delito -el artículo 116 del C.O.T. no establece en forma expresa el elemento de la intencionalidad-, "para resolver correctamente esta cuestión conviene recordar que la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, que resulta de la presunción constitucional de inocencia, fuerza

[79] LEVY ALTMAN, Isaac. La responsabilidad penal de las sociedades...pp. 357-358.

a entender incluido el elemento subjetivo en la misma noción de infracción."[80]

Además, en el mismo sentido, para la comisión de la defraudación resulta indispensable el ánimo de lucro, con conciencia y voluntad de que, mediante el engaño, se induzca en error al acreedor del tributo y ello le conlleve a un perjuicio patrimonial frente a un beneficio para el infractor o un tercero. De allí que exista ánimo o voluntad de defraudar, por lo que es un ilícito de carácter doloso.

d) *Supuestos de procedencia*: Gurfinkel y Russo refieren que la estafa, aplicable a la defraudación tributaria, se construye con tres elementos causalmente vinculados entre sí: fraude, error y perjuicio patrimonial, que, indefectiblemente, deben concurrir en toda conducta de estafa. La relación causal que se da entre el fraude del sujeto activo, el error en que incurre el sujeto pasivo como consecuencia de aquél y el perjuicio fiscal resultante, constituye lo que se ha dado en denominar la idoneidad del ardid. Respecto al error, consideran que si hay fraude y no error el delito es imposible y, por lo tanto, sólo puede ser tentado y no consumado, sea que el error no se produjo debido a lo burdo de la maniobra o por especial atención y diligencia del sujeto pasivo. Ello es así debido a que el bien jurídico tutelado por la figura es la recaudación y no la fe pública.[81]

Por su parte, Fraga expresa que es posible concentrar cuatro supuestos para que proceda el ilícito tributario de la defraudación y sus pertinentes consecuencias[82]:

- El dolo: la evasión exige una conducta intencional del sujeto infractor, encaminada a distorsionar u ocultar la existencia del hecho imponible y causar un daño. La Administración Tributaria está obligada a demostrar, especialmente, la intención del

[80] LEVY ALTMAN, Isaac. La responsabilidad penal de las sociedades...pp. 358-359.

[81] GURFINKEL DE WENDY, Lilian. N. y RUSSO, Eduardo Ángel. Ilícitos Tributarios...p. 234-235.

[82] FRAGA PITTALUGA, Luis. Indicios de defraudación...p.22-24.

infractor, pues ésta no se presume y debe aportar los elementos probatorios que comprueben la concurrencia de cada uno de los presupuestos de la evasión.

- Simulación, maniobra o engaño: El evasor no es un simple infractor de la ley que actúa con negligencia, imprudencia o impericia o que simplemente incumple por ignorancia. Se trata de un infractor que conoce la ley perfectamente y que ha logrado descubrir cómo violarla, aparentando cumplirla; un infractor que aplica conocimientos científicos o técnicos, ya sean propios o de un tercero que colabora con él, para urdir un complejo plan que le permitirá sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria. El hecho típico exige la presencia de la simulación, la maniobra o cualquier otra forma de engaño a través de la cual se distorsione u oculte la realidad de los hechos. La distorsión ocurre cuando el sujeto crea una situación artificial que modifica parcialmente la realidad. La ocultación se produce cuando el sujeto infractor sustituye totalmente la realidad de lo ocurrido por una representación falsa, es decir, simulada, de manera que la existencia del hecho imponible resulta encubierta. En este último caso, un negocio simulado sustituye el negocio que encuadra en el presupuesto hipotético de la norma tributaria.

- Incumplimiento de la obligación tributaria: Es preciso que la obligación tributaria haya nacido, es decir, que haya ocurrido el hecho generador. Si no hay obligación tributaria, no puede haber evasión. Este elemento es de capital importancia para diferenciar la evasión tributaria y el fraude a la ley tributaria, pues en el primer caso, nace la obligación tributaria pero el sujeto infractor evita fraudulentamente su cumplimiento, mientras que en el segundo, opera también el fraude, pero a los fines de que no se produzca el hecho generador.

- Beneficio económico para el infractor o un tercero y daño patrimonial al Fisco: Se requieren dos efectos económicos: a) El infractor debe perseguir un beneficio económicamente cuantificable para sí o para un tercero. No hay evasión si el beneficio es meramente probable, futuro e incierto, ni tampoco cuando éste no es económicamente evaluable. El beneficio económico para el

infractor o para el tercero, puede derivar del aprovechamiento indebido de una deducción, un desgravamen, una exención, una exoneración o cualquier otro beneficio fiscal. b) El beneficio ilegítimo obtenido por el infractor ha de tener como contrapartida el correlativo perjuicio patrimonial para el ente exactor. El vigente C.O.T. fija una cantidad a partir de la cual se considera que el daño patrimonial se ha producido, 2000 U.T., considerado como un elemento exigido para la configuración del hecho típico.

En conclusión, a estos cuatro elementos de la defraudación tributaria citados por Fraga pudiera agregársele el del error, referido por Gurfinkel y Russo, consistente en el falso conocimiento o una noción falsa de algo por parte del sujeto acreedor del tributo (el Estado) inducido por el estafador o autor del ilícito de defraudación tributaria, que obviamente genera un perjuicio patrimonial a aquél y un beneficio económico al infractor.

e) *Tipos o manifestaciones de defraudación tributaria en el C.O.T. y sanciones aplicables:* Vista la definición legal de la defraudación tributaria, obviamente se incurre en ella cuando mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño se induzca en error a la Administración Tributaria y se obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido superior a 2.000 U.T., a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

De esta premisa es lógico deducir, tal como se ha señalado *supra*, que el sujeto activo del ilícito es cualquier persona, natural o jurídica, contribuyente, responsable o incluso un tercero; además que, son condiciones concurrentes para que exista defraudación tributaria: a) la existencia de intención para la comisión de este ilícito; b) el engaño: la simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño; c) la inducción en error a la Administración Tributaria, causándole un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria en la percepción del tributo, es decir, el Estado; y, d) la obtención para sí o para un tercero de un enriquecimiento indebido superior a 2000 U.T., lo que hace que sea un ilícito o delito de resultado, es decir, que exige para el perfeccionamiento del tipo que se haya producido una evasión tributaria

mayor a esta cantidad, constituyendo además este límite cuantitativo la frontera entre el delito y la infracción administrativa. Estos supuestos deben operar de manera conjunta para que proceda la defraudación tributaria sancionada con pena restrictiva de libertad. Además, en el referido código se establecen dos figuras más, en resumen:

- *Defraudación tributaria*: Descrita como el tipo clásico, la cual será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. (Encabezamiento del artículo 116 del C.O.T.).

- *Agravante de la pena de defraudación tributaria*: La referida sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal (artículo 116, primer aparte del C.O.T.).

- *Defraudación tributaria agravada*: Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T.), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años (artículo 116, segundo aparte del C.O.T.).

En relación con la determinación de la cuantía para los supuestos de ilícitos descritos, el C.O.T. establece que se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Y si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año (artículo 116, parágrafo único).

Resulta relevante destacar que se aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad: a) A aquellos que presten al autor principal o coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión de dicho ilícito mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades, así como a aquellos que presten apoyo o ayuda posterior cumpliendo promesa anterior a la comisión del ilícito. b) A los que sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste,

adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito. No constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos, en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos (artículo 88 del C.O.T.).

Por otra parte, además de las sanciones privativas de libertad vistas *supra* para el caso de la defraudación tributaria y sus diferentes variantes, el C.O.T. establece otras formas de evasión tributaria o defraudación, las cuales, sin perjuicio de la aplicación de la pena privativa de libertad -la cual solo pudiera operar si coincidieran con los supuestos de procedencia señalados en su oportunidad-, serán sancionadas con penas pecuniarias o multas, además de otras sanciones, conforme a los siguientes supuestos:

- El ilícito relativo a las especies fiscales y gravadas consistente en el ejercicio de la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional, sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el artículo 116 del C.O.T., será sancionado con multa de 150 a 350 U.T. y comiso de los aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción, materias primas y especies relacionadas con la industria clandestina (artículo 108, numeral primero y primer aparte del C.O.T.).

- El ilícito material consistente en causar una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, mediante acción u omisión, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116. En los casos previstos en el artículo 186 del C.O.T.[83] se aplicará la multa en un 10% del tributo omitido (artículo 111, encabezamiento y segundo parágrafo del C.O.T.).

[83] Artículo 186 del C.O.T. "Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria mediante resolución procederá a dejar constancia

- El ilícito material consistente en la obtención de devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, desgravaciones u otra causa, sea mediante certificados especiales u otra forma de devolución, será sancionado con multa del cincuenta por ciento (50%) al doscientos por ciento (200%) de las cantidades indebidamente obtenidas, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116 -defraudación- (artículo 114 del C.O.T.).

f) *Indicios de defraudación tributaria*: La dificultad de demostrar la conducta típica de la defraudación tributaria, es decir, el engaño, simulación o maniobra, ha llevado a los legisladores a crear una serie de indicios de la comisión del ilícito de defraudación tributaria.[84]

Conforme al artículo 117 del C.O.T., se considerarán indicios de defraudación, entre otros: 1. Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. 2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios. 3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 4. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas. 5. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente falso o adulterado, en cualquier actuación que se

---

de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento. En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 111 de este Código, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 188, sobre la parte no aceptada. Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos."

[84] LEVY ALTMAN, Isaac. La responsabilidad penal de las sociedades... pp.356.

realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo. 6. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos. 7. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias. 8. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la Ley. 9. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios. 10. Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponibles o no se proporcione la documentación correspondiente. 11. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen. 12. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas. 13. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan. 14. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia. 15. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Sin pretender ahondar sobre las diferencias entre presunciones e indicios, es posible evidenciar diferencias entre estos dos términos. Las presunciones legales se conciben como un método lógico en sí por cuyo intermedio se descubre el hecho desconocido extraído de un hecho base o conocido y suponen la inversión de la carga de la prueba. Los indicios no son un método sino una prueba, un hecho del mundo exterior a partir del cual se obtiene un conocimiento y no alteran en absoluto la distribución del *onus probandi* o carga de la prueba, pues en este caso siempre recaerá sobre quien acusa y no sobre el acusado.[85]

[85] FRAGA PITTALUGA, Luis. Indicios de defraudación...p.31-48.

Desde esta perspectiva es posible afirmar que los indicios de defraudación del C.O.T. de 2001 pueden coexistir armónicamente con el principio constitucional de la presunción de inocencia, por lo que el acusado de la defraudación tributaria se presume inocente hasta que se demuestre lo contrario. Reitera Fraga en relación con la prueba indiciaria de la defraudación tributaria:

> En consecuencia, en orden a la valoración de la prueba indiciaria dentro del proceso encaminado a determinar la comisión del delito de evasión fiscal, es preciso tener en cuenta dos principios fundamentales: i) Quien es acusado de defraudación, se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario y esa demostración debe hacerse mediante plena prueba, pues ante la mínima duda ha de favorecerse al reo (in dubio pro reo) y privilegiarse la señalada presunción de inocencia que, como hemos repetido insistentemente, es un derecho constitucional inquebrantable; ii) La prueba de indicios no es una presunción legal ni tiene efectos iguales o similares que ésta. Por tanto, su aportación al proceso no produce la inversión de la carga de la prueba, ni releva al juez de su tarea de apreciar los hechos discutidos y valorar la prueba que de ellos se haya promovido y evacuado en el juicio, en orden a dictar la sentencia de fondo. Así, la prueba de indicios será apreciada y valorada con todas las reglas aplicables a las pruebas en general y, en particular, con apego a las que de seguidas se exponen [...]
>
> - De la plena e incontestable prueba de los hechos base, a través de pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes.
>
> - De la conexión lógica, establecida por el juez en cada caso y mediante el uso de máximas de experiencia, entre los hechos base y el hecho investigado (la defraudación tributaria).

- De la pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes que produzcan una convicción unívoca y congruente sobre la ocurrencia de la defraudación.

- De la inexistencia de otras pruebas que contraríen los hechos base o infirmen la posibilidad de la defraudación.[86]

f) *Extinción de la acción penal y de la pena*: En cuanto a la extinción de la acción penal, el C.O.T., en el parágrafo único de su artículo 115, establece que puede operar cuando el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones en forma total, dentro del plazo de 25 días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. La extinción de esta acción no aplica en los casos de reincidencia en los términos establecidos en el C.O.T.

Se establece además, la prescripción de la acción penal para imponer penas restrictivas de la libertad, la cual opera a los seis (6) años contados a partir del primero de enero del año siguiente a aquél que se cometió el ilícito sancionable con pena restrictiva de la libertad, conforme a los artículos 57, 58 y 59.4.5 del C.O.T.

Y luego de impuesta, la sanción privativa de libertad, es decir, la ejecución de la pena, resulta imprescriptible conforme al artículo 58 del C.O.T., situación ésta que entra en franca contradicción con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al ser violatoria del principio que establece la prescripción de la ejecución de la pena como un derecho fundamental con rango supraconstitucional, por estar postulado a su vez en declaraciones internacionales de derechos humanos, aplicables directamente en nuestro ordenamiento jurídico.

[86] FRAGA PITTALUGA, Luis. Indicios de defraudación...p.47.

12.3. Falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención y percepción

Este supuesto de ilícito tributario presenta como destinatario a una categoría de sujetos calificados, es decir, los responsables del cumplimiento de obligaciones tributarias exigidas por la normativa tributaria: los agentes de retención y percepción. Estos sujetos tienen la peculiaridad de que la cantidad de dinero correspondiente a la obligación tributaria no es un dinero propio sino de otros, y solo debe ser represado (retenido) o percibido por el pagador en beneficio del Estado. De allí cabe suponer que, en virtud de ello, se ha aseverado aún más la represión por el incumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias, tanto en el sentido material (multa) como en la sanción privativa de libertad.

a) *Regulación legal*: La regulación de este ilícito tributario se encuentra en el artículo 118 del C.O.T.: "Quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, será penado con prisión de dos (2) a cuatro (4) años.

b) *Supuestos de procedencia y sanción*: Tal como lo establece el legislador tributario, el sujeto activo de este ilícito está reservado para una categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria, los denominados Responsables, definidos como los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos (artículo 25 del C.O.T.).

Los responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, son las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente (artículo 27 C.O.T.). En

Venezuela podemos citar como ejemplos de agentes de retención, los establecidos para el caso de los impuestos nacionales sobre la Renta (I.S.L.R.) y sobre el Valor Agregado (I.V.A.).

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el sujeto activo por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente. Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto. Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo (artículo 27 del C.O.T.).

El tipo de este ilícito se configura cuando, estando el responsable obligado a ello, las cantidades retenidas o percibidas no se enteren en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, obteniendo con ello y para sí o un tercero, enriquecimiento indebido. Es considerada como la apropiación indebida de los agentes de retención y percepción, entendida ésta como delito contra el patrimonio o la propiedad, que consiste en un acto cometido por el agente delictivo en su provecho o en el de un tercero, haciendo suya de forma indebida, en este caso, una suma de dinero que se haya entregado para su guarda o deposito, a titulo de administrador o cualquier titulo no traslativo de dominio y que exista la obligación de devolverlo oportunamente.

Son supuestos concurrentes y esenciales de este tipo de ilícito tributario:

No enterar, en forma intencional o dolosa, las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respecti-

vas; la responsabilidad exigida es en forma expresa de carácter subjetivo, por cuanto es necesario que sea con la intención de causar dicho enriquecimiento indebido, situación no de fácil comprobación; y obtener para sí o para un tercero el referido enriquecimiento indebido.

La pena en este tipo de ilícito es la de prisión, con un límite mínimo de 2 años y un límite máximo de 4 años. Cabe señalar además la posibilidad de aplicación de la sanción pecuniaria establecida por el C.O.T. para los casos de no enteramiento dentro de los plazos debidos de las cantidades retenidas o percibidas por estos agentes; en este sentido, dispone el artículo 113: "Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo 500% del monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondientes y de la sanción establecida en el artículo 118 de este Código."

c) *Extinción de la acción penal y de la pena:* En cuanto a la extinción de la acción penal, el C.O.T., en el parágrafo único de su artículo 115, establece que puede operar cuando el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones en forma total, dentro del plazo de 25 días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario -plazo disponible para el contribuyente o responsable para aceptar o no el reparo o las objeciones realizadas por la Administración Tributaria en el Sumario Administrativo-. La extinción de esta acción no aplica en los casos de reincidencia.

Se establece además la prescripción de la acción penal para imponer penas restrictivas de la libertad, que opera a los seis (6) años contados a partir del primero de enero del año siguiente a aquél que se cometió el ilícito sancionable con pena restrictiva de la libertad, conforme a los artículos 57, 58 y 59.4.5 del C.O.T.

Y luego de impuesta, la sanción privativa de libertad, es decir, la ejecución de la pena, resulta imprescriptible conforme al artículo 58 del C.O.T.; situación que, tal como se refirió *supra*, contradice la Constitución venezolana, al ser violatoria del principio que establece la prescripción de la ejecución de la pena como un derecho fundamental con rango supraconstitucional, por estar postulado a su vez en declaraciones internacionales de derechos humanos, aplicables directamente en nuestro ordenamiento jurídico.

12.4. Revelación de información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva.

Este tipo de ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad es una novedad en la regulación normativa tributaria de 2001. Presenta como destinatario no solo a los funcionarios públicos, quienes evidentemente tienen la facultad de manejar y exigir -a través de un debido proceso- información confidencial proporcionada por terceros independientes a una relación tributaria, que de alguna u otra forma pudiera incidir en la determinación o control de ésta; sino finalmente a cualquier otra persona que, directa o indirectamente, revele dicha información proporcionada por terceros independientes, y que con tal divulgación afectaren su posición competitiva.

a) *Regulación legal*: Este ilícito tributario se encuentra regulado en el artículo 119 del C.O.T., que establece: "Los funcionarios o empleados públicos, los sujetos pasivos y sus representantes, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente, revele, divulgue o haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, serán penados con prisión de tres (3) meses a tres (3) años."

b) *Elementos, supuestos de procedencia y sanción*: El sujeto activo de este ilícito corresponde a los funcionarios o empleados

públicos, los sujetos pasivos y sus representantes, las autoridades judiciales y cualquiera otra persona, lo que deja abierto el compás en cuanto a la calificación del sujeto, prácticamente para cualquier persona que incurra en este tipo penal.

El tipo de este ilícito se configura a través de la revelación, divulgación o uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes; condicionada dichas acciones por las siguientes modalidades: a) realizada en forma directa o indirecta; b) a través de cualquier medio o forma; y c) que afecte o pueda afectar la posición competitiva del tercero independiente, del cual se obtuvo la información.

Cabe señalarse aquí que el C.O.T. establece como un deber formal la obligación de informar que tiene todo sujeto cuando ello le es requerido por las autoridades tributarias. En este sentido, el artículo 124 establece al efecto que las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República, de los estados y municipios, los colegios profesionales, asociaciones gremiales, asociaciones de comercio y producción, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguros y de intermediación en el mercado de capitales, los contribuyentes, responsables, terceros y en general cualquier particular u organización, están obligados a prestar su concurso a todos los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria y suministrar, eventual o periódicamente, las informaciones que con carácter general o particular se le requieran. Asimismo, los sujetos antes referidos deberán denunciar los hechos de que tuvieran conocimiento que impliquen infracciones a las normas del C.O.T., leyes y demás disposiciones de carácter tributario. Se señala además que la información en comento será utilizada única y exclusiva para fines tributarios y será suministrada en la forma, condiciones y oportunidad que determine la Administración Tributaria. El incumplimiento de este deber formal no podrá ampararse en el secreto bancario, ni podrán ampararse en el secreto profesional los sujetos que se encuentren en relación de dependencia con el contribuyente o responsable.

Este ilícito tributario está dado para salvaguardar el uso indebido de la información a que está obligado a suministrar todo sujeto considerado como tercero independiente y que sólo debe ser utilizada con fines tributarios, sin causarle al informante perjuicio alguno en su posición competitiva.

La pena con la cual es castigada este tipo de ilícito es de prisión de tres (3) meses a tres (3) años.

c) *Extinción de la acción pena y de la pena*: En relación con la posibilidad pecuniaria de la extinción de la acción penal en este tipo de ilícito tributario, es decir, la viabilidad que se extinga la acción penal si el imputado acepta la determinación del ilícito y paga dentro de un plazo concreto, existe silencio por parte del legislador tributario. Esta regulación posiblemente se derive de la naturaleza de este ilícito y la dificultad de la cuantificación del daño causado. De allí que al no considerarse en forma expresa por el C.O.T., resulta inviable su aplicación, pues el castigo se centra en el hecho de la afectación de la posición competitiva del tercero informante causada por la divulgación indebida de la información confidencial.

En cuanto a la prescripción, la acción para imponer penas privativas de la libertad nuevamente prescribe a los 6 años. Y la sanción, una vez impuesta, prescribirá por el transcurso de un tiempo igual al de la condena, contados a partir del día en que quedó firme la sentencia, o desde el quebrantamiento de la condena si hubiere ésta comenzado a cumplirse, conforme al artículo 58 del C.O.T.

Bibliografía.

ANZOLA, OSWALDO: "*La Ley Tributaria, su Interpretación y los Medios legales e Ilegales para Evitar o reducir sus Efectos*", en Libro Homenaje a José Andrés Octavio, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999

ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto: La culpabilidad en la Teoría General del Hecho Punible", Editorial Jurídica Alva, SRL, Caracas, 1992

_____ *Derecho Penal Venezolano.* Caracas, McGraw Hill. 1997

BORGES VEGAS Carmen Luisa. (2006) *La multa* en: Temas de Derecho Penal Económico. Obras colectivas, Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, Venezuela.

BORRAS, Giampietro: *"Incentivos Tributarios para el Desarrollo"*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976.

CARRERA, Francisco. Manual de Derecho Financiero, Vol. 1". Editorial Tecnos, 1995. Madrid, España.

CARRILLO, Yupanqui. En *"Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario"*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008

DURÁN RAMÍREZ, Maryan Karinna. (2004) *La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa,* en: Revista Tributum N° XIII (13), Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Estado Táchira.

FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos. *"La Elusión en el Derecho Tributario"*, en: Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2008

FERREIRO LAPATZA, José. "Revista Española de Derecho Financiero N° 72 Año 1991: Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria". España, Editorial Civitas, S.A., 1991.

_____ Derecho Tributario. Parte General. Marcial Pons, Madrid, 2004.

_____ Curso de derecho Financiero Español. 18.ª edición. Marcial Pons, Madrid, 1996,

FRAGA PITTALUGA, Luis. (2003). *Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de Inocencia,* en: Revista de Derecho Tributario N° 101, octubre, noviembre y diciembre de 2003. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis editores C.A., Caracas, Venezuela.

FRAGA, Luis; SÁNCHEZ, Salvador y VILORIA, Mónica: "La Retención en el Impuesto sobre la Renta". Venezuela, Colección Estudios 1, 2002.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: Derecho Tributario Penal. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1985.

_____, (2003), *Tratado de Tributación*. Ciudad de Buenos Aires, Editorial Astrea.

GARCIA ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás-Ramón: "Curso de Derecho Administrativo Tomo II". España, Editorial Civitas, 1998.

GAY FUENTES, Celeste: Intimidad y Tratamiento de Datos en Las Administraciones Públicas. Universidad complutense. Madrid, 1995.

GNAZZO, Edison: "*Revista de Administración Tributaria N° 13, Diciembre 1993*" España.

GONZÁLEZ, E. y GONZÁLEZ, T. (2004), *Derecho Tributario I*. Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones.

GURFINKEL DE WENDY, Lilian. N. y RUSSO, Eduardo Ángel. (1993). *Ilícitos Tributarios*. Tercera edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.

JARACH, Dino. (1985), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina, Editorial Cangallo.

_____ El Ilícito Tributario. Derecho Fiscal. Tomo XVIII

LEVY ALTMAN, Isaac. (2004). La responsabilidad penal de las sociedades anónimas por defraudación tributaria y las consecuencias para sus administradores, en Revista de Derecho N° 11. Tribunal Supremo de Justicia, República Bolivariana de Venezuela, Caracas, Venezuela, pp. 320-371.

LUCHENA MOZO, GRACIA Mª: La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible

En: http://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf

MARTÍNEZ CACHERO, Luis. (1976). Diccionario Tributario. Ediciones Pirámide S.A., Madrid, España.

MENDOZA TROCONIS, J. *Curso de Derecho Penal Venezolano*. Librería Destino.

MORENO DE RIVAS, Aurora. (2006) *El ilícito tributario en la legislación venezolana*, en: Temas de Derecho Penal Económico. Obras colectivas, Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, Venezuela.

_____, "El Ilícito Tributario en la Legislación Venezolana. En: Temas de Derecho Penal Económico, Homenaje a Alberto Arteaga Sánchez". Venezuela. Fondo Editorial AVDT, 2006.

OSSORIO, Manuel. "*Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*". Editorial Heliasta. Bogotá, 2000.

PÉREZ ROYO, Fernando. (2003). *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General. Civitas Ediciones S.L., Decima tercera edición, Madrid, España, pp. 346-353.

REYES ECHANDÍA, Alfonso: Culpabilidad. Editorial Temis, S.A. Bogotá. 1997.

ROXIN, Claus. Derecho Penal Parte General Tomo I. Civitas Ediciones. Madrid, 2003

SPISSO, Rodolfo R.: "*Criminalización de las Infracciones Tributarias.*" XIX Jornadas Latinoamericanas de Direitto Tributario. Livro 2. A Criminalizaçao das Infracções Fiscais. ILADT. Lisboa, 1998. pp. 49 a 86

TARANTINO, Jacinto. "Las penalidades tributarias". Argentina, Editorial Astrea, 1983.

Venezuela. *Código Orgánico Tributario.* (1982) Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2.992 del 3 de agosto de 1982.

Venezuela. *Código Orgánico Tributario* (1992) Gaceta Oficial Extraordinaria 4.466 del 11 de septiembre de 1992.

Venezuela. *Código Orgánico Tributario* (1994) Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.727 del 27 de mayo de 1994.

Venezuela. *Código Orgánico Tributario.* (2001) Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

Venezuela. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.* Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999 y enmienda N° 1, Gaceta Oficial Extraordinaria 5.908 del 19 de febrero de 2009.

VILLEGAS, Héctor. "Derecho penal tributario". Argentina, Ediciones Lerner, 1965.

_____, Régimen Penal Tributario Argentino. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1995.

_____, (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Ciudad de Buenos Aires, Editorial Astrea.

WEFFE H. Carlos E. (2010) *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela.* Editorial Globe, C.A., Caracas, Venezuela.

ZORNOZA PÉREZ, Juan J. (1992) *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador).* Editorial Civitas, S.A., Madrid, España.

AVDT
Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Este libro se terminó de imprimir en el mes de junio de 2013, en los talleres gráficos de Editorial Torino. RIF.: J-30143170-7, Teléfonos: (212) 239.7654, 235.2431. En su composición se emplearon tipos de la familia Book Antiqua. Para la tripa se usó papel Bond 20.

CoordinadoresdeTemas

Gabriel Ruan, Tema I
José Rafael Belisario, Tema II
Jesús Sol Gil, Tema III
Rafael Enrique Tobia Díaz, Tema IV
Ramón Burgos-Irazabal, Tema V
Salvador Sánchez González, Tema VI
Elvira Dupouy Mendoza, Tema VII
Alberto Benshimol, Tema VIII
Juan Carlos Fermín, Tema IX
Juan Carlos Castillo, Tema X
Leonardo Palacios, Tema XI
Juan Carlos Colmenares Zuleta, Tema XII
Manuel Marín P, Tema XIII
Juan Esteban Korody, Tema XIV
Roberta Nuñez, TemaXV, Tema XVI

Autores

Gabriel Ruan Santos / Héctor Rangel
Leonardo Palacios Márquez / José Rafael Belisario Rincón
Rafael Enrique Tobia Díaz / Abelardo A. Vásquez Berríos
Jesús Sol Gil / Nathalie Rodriguez París
Burt Hevia / Giuseppe Onsó Cedeño
Maryan Karinna Duran Ramírez / Manuel Iturbe Alarcón
José Ignacio Egan / Juan Carlos Colmenares
Ramón Burgos-Irazabal / Serviliano Abache Carvajal
David Moucharfiech / Gilberto Atencio Valladares
Andrés Luis Halvorssen Villegas / Rosa O. Caballero P.
Salvador Sánchez González / José Ignacio Hernández G.
Pedro E. Baute Caraballo / Elvira Dupouy Mendoza
Alberto Blanco-Uribe Quintero / María C. Fargione Occhipinti
Juan Esteban Korody Tagliaferro
María Carolina De Abreu Pérez
Nel David Espina M. / Angela Chacín Bustillo
Alberto Benshimol / Addinson A. Lashly Charbonié
Leopoldo Escobar / María Báez Barcia
Juan Carlos Fermín / Alvaro García Casafranca
Eduardo Guevara / Erika Cornilliac Malaret
Antonio Dugarte Lobo / Juan Carlos Castillo Carvajal
Marcel Imery / Taormina Capello Paredes
Jonathan López Montiel / Andrés Bazó Pisani
Eliana Rondón Vince / Carlos Enrique Paredes
Xabier Escalante Elguezabal / Eduardo Quintana Calebottà
Patricia Piselle Piñango / Manuel E. Marín P.
Ramón A. Hernández Mayobre / Pedro O. Mujica O.
José López Soto / Freddy Rios Rios
Carlos Alberto Vásquez Oropeza / Diego Barboza
Karla D´Vivo / Valmy Díaz / Javier Rodríguez
Héctor Rangel / Roberta Nuñez

9 789807 304108