

DERECHOS HUMANOS Y DETERMINACIÓN TRIBUTARIA*. PROF. SERVILIANO ABACHE CARVAJAL**.

SUMARIO

I. Vigencia y aplicación del Derecho Internacional de los derechos humanos. 1. Jerarquía y aplicación del Derecho internacional de los derechos humanos. Enfoque general. 2. Jerarquía y aplicación del Derecho internacional de los derechos humanos en el ordenamiento jurídico venezolano. Enfoque específico. 3. Jerarquía y aplicación del Derecho internacional de los derechos humanos en el ordenamiento jurídico tributario venezolano. Enfoque fiscal. 4. El derecho a la defensa del contribuyente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. II. Certeza, liquidez y exigibilidad determinativa de la obligación tributaria. III. Derechos humanos del contribuyente y el procedimiento determinativo. IV. Conclusión.

* En este trabajo revisitamos y planteamos otros aspectos abordados en nuestro estudio intitulado "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.

** Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica*, Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente*, Universidad de Alicante, España. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Profesor de postgrado en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Universidad Metropolitana y Universidad Católica del Táchira. Profesor de pregrado de Introducción al Derecho, Universidad Central de Venezuela, y de Argumentación Jurídica, Universidad Católica Andrés Bello. Profesor invitado de la Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México. Miembro de Número, del Consejo Directivo y Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Representante por Venezuela al Directorio, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Ganador del "Premio Academia de Ciencias Políticas y Sociales", edición 2012-2013. Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la "Reseña de Fiscalidad Sudamericana" de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio *Doxa* de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante, España.

I. VIGENCIA Y APLICACIÓN DEL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS

1. Jerarquía y aplicación del Derecho internacional de los derechos humanos. Enfoque general

Una de las cuestiones principales —si acaso no la principal—, en materia de *aplicación* del Derecho internacional de los derechos humanos, esto es, de la aplicación en el orden interno estatal de los tratados de derechos humanos (TDH), es la referida a la *jerarquía* que la propia Carta Magna otorga a los instrumentos internacionales de la materia. En palabras de AYALA CORAO “ [e]s, por tanto, la Constitución la llamada a establecer el rango normativo de un tratado, pacto o convenio internacional sobre derechos humanos, dentro del ordenamiento jurídico interno o las fuentes del derecho estatal”¹⁵⁵¹. Esta jerarquía, en palabras del mismo autor —siguiendo a PIZA—¹⁵⁵², puede ser de cuatro niveles: (i) supraconstitucional, (ii) constitucional, (iii) supralegal y (iv) legal¹⁵⁵³; y, obviamente, dependiendo del nivel otorgado por la Norma Fundamental del Estado de que se trate, unas u otras serán las eventuales consecuencias que se deriven de la aplicación de los TDH.

¹⁵⁵¹ AYALA CORAO, Carlos M., «La jerarquía constitucional de los tratados relativos a derechos humanos y sus consecuencias», en MÉNDEZ SILVA, Ricardo (Coord.), *Derecho internacional de los derechos humanos. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Universal Nacional Autónoma de México, México D. F., 2002, p. 41.

¹⁵⁵² *Ídem*, parafraseando a PIZA, Rodolfo, *Derecho internacional de los derechos humanos: la Convención Americana*, San José, 1989, pp. 86 y ss.

¹⁵⁵³ Sobre los distintos *niveles* o *rangos* señalados de los TDH y su aplicación por los tribunales constitucionales, *vid.* BREWER-CARIAS, Allan R., «La aplicación por los tribunales constitucionales de América Latina de los tratados internacionales en materia de derechos humanos», en CARRILLO ARTILES, Carlos Luis (Coord.), *Libro Homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Instituto de Derecho Público de la Universal Central de Venezuela-Ediciones Paredes, Caracas, 2008, pp. 109-145.

Establecido el rango de los convenios internacionales dentro del orden interno, es necesario precisar que —en efecto— se trate de un TDH, a decir de AYALA CORAO “ [r]esta entonces por determinar, cuándo estamos en presencia de un tratado “relativo” a derechos humanos”¹⁵⁵⁴. Este importante —aunque de entrada “aparentemente” evidente— test que debe efectuarse, se debe, en primer lugar, a las disímiles consecuencias o fuerzas normativas, *vinculantes o no*, que se desprenden de los distintos tipos de instrumentos internacionales sobre derechos humanos; y en segundo nivel, por razón del análisis que se deberá hacer de la Constitución de que se trate, para advertir si el rango que la misma reconoce al instrumento en cuestión, es indistinto al tipo de instrumento de que se trate o, si por el contrario, se refiere a alguna modalidad específica de éstos.

En lo que a las distintas categorías de instrumentos internacionales se refiere, como es sabido, existen: (i) tratados, convenios o pactos; (ii) protocolos; y (iii) declaraciones o instrumentos no convencionales. Por *tratados* debe entenderse, a tenor del artículo 2.1.a de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados: “ [u]n acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste de un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera sea su denominación particular”. Por su parte, los *protocolos* son documentos *complementarios, accesorios*, de los indicados tratados o pactos, razón por la cual, al igual que éstos, son igualmente *vinculantes u obligatorios* y, a su vez, pueden clasificarse en *adicionales y facultativos*, según incorporen elementos nuevos al tratado o desarrollen cuestiones del convenio principal, respectivamente¹⁵⁵⁵. Mientras que las *declaraciones* consisten, como explica NIKKEN, en “[a]ctos solemnes por los cuales representantes gubernamentales proclaman su adhesión y apoyo a principios generales que se juzgan como de gran valor y perdurabilidad, pero que no son adoptados con la formalidad ni con la fuerza vinculante de los tratados”¹⁵⁵⁶, o a

¹⁵⁵⁴ AYALA CORAO, Carlos M., «La jerarquía constitucional...» *cit.*, p. 50.

¹⁵⁵⁵ Cf. GALVIS ORTIZ, Ligia, *Comprensión de los derechos humanos. Una visión para el siglo XXI*, Ediciones Aurora, Bogotá, 2005, p. 94.

¹⁵⁵⁶ NIKKEN, Pedro, *La protección internacional de los derechos humanos: su desarrollo progresivo*, Editorial Civitas, S. A., Madrid, 1987, p. 262.

decir de GALVIS ORTIZ, en “[r]ecomendaciones de política sobre un tema determinado para que los Estados puedan orientar su gestión pública, pero no son de obligatorio cumplimiento”¹⁵⁵⁷. Si bien, de entrada, las declaraciones carecen de fuerza vinculante, no es menos cierto que en la medida que éstas adquieren *carácter consuetudinario*, paralelamente se convierten en fuente de *obligaciones internacionales*¹⁵⁵⁸.

Una vez precisado ante qué tipo de instrumento internacional se está (tratado con o sin protocolo, o declaración), el mismo debe tener por *objeto* y *propósito* los denominados *derechos humanos*¹⁵⁵⁹ (para poder entenderse como un *instrumento internacional de derechos humanos*), que a los efectos de este trabajo —y ante la conocida discusión sobre su noción¹⁵⁶⁰, en la cual no entraremos— estipularemos con Jesús María CASAL, que “[a] *los fines de facilitar la comprensión de su concepto, es conveniente distinguir entre los derechos humanos en sentido amplio y en sentido estricto. En sentido amplio, los derechos humanos son derechos inherentes a la persona que se derivan de la dignidad humana y resultan fundamentales en un determinado estadio de evolución de la humanidad, por lo que reclaman una protección jurídica. En cambio, en su sentido más estricto, los derechos humanos son esos mismos derechos pero en la medida en que son reconocidos y protegidos en el ámbito internacional*”¹⁵⁶¹, en cuyo concepto, como se observa, pone de relieve el llamado “fundamento” de los derechos humanos, cual es la *dignidad personal*¹⁵⁶².

¹⁵⁵⁷ GALVIS ORTIZ, Ligia, *op. cit.*, p. 94.

¹⁵⁵⁸ Sobre el eventual carácter *obligatorio* de las *declaraciones* de derechos humanos y, específicamente, sobre la *fuerza jurídica* que actualmente se reconoce a la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH) y a la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (DADDH), *vid.* PINTO, Mónica, *Temas de derechos humanos*, Editores del Puerto s.r.l., Buenos Aires, 2004, pp. 33 y ss.

¹⁵⁵⁹ Cf. AYALA CORAO, Carlos M., «La jerarquía constitucional...» *cit.*, p. 50.

¹⁵⁶⁰ Sobre la «noción de derechos humanos», *vid.* FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor, *El Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos: aspectos institucionales y procesales*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, tercera edición, San José, 2004, pp. 3 y ss.

¹⁵⁶¹ CASAL H., Jesús María, *Los derechos humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, Universidad Católica Andrés Bello, segunda edición, Caracas, 2009, p. 16.

¹⁵⁶² En palabras de Javier BARRACA MAIRAL: «[l]a raíz de estos derechos se ha situado en la “dignidad personal” del ser humano. Esta dignidad arranca de la noción misma de per-

2. Jerarquía y aplicación del Derecho internacional de los derechos humanos en el ordenamiento jurídico venezolano. Enfoque específico

Ya se indicó que el tema de la jerarquía de los TDH viene dado directamente por las Normas Fundamentales de los Estados. Pasemos revista, entonces, a la *fórmula jerárquica* por la que se decantó el constituyente venezolano, a tenor del artículo 23 de la Carta Magna, de acuerdo al cual:

Artículo 23 de la Constitución: “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 favorable a las establecidas por esta Constitución y la ley de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público”. (Resaltado y subrayado agregados).

Como se desprende del contenido normativo del artículo 23¹⁵⁶³ en cuestión, cuya disposición no es otra cosa que el resultado de una

sona, y, en definitiva, de esa realidad única e incomparable que supone toda y cada persona. A este respecto, la vocación trascendente de la persona, su vínculo originario con lo más alto, lo superior a ella misma, ofrece una permanente inspiración a los intentos de profundización en su dignidad”. BARRACA MAIRAL, Javier, Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica, Ediciones Palabra, Madrid, 2005, p. 199.

¹⁵⁶³ A su vez respaldado por otros enunciados jurídicos constitucionales, como el artículo 2: «Venezuela se constituye en 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»; artículo 19: «El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen»; artículo 22: «La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ellos. La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos»; y el artículo 30: «El Estado tendrá la obligación de indemnizar integralmente a las víctimas

progresiva recepción y cristalización en el orden interno venezolano del principio *pro homine*¹⁵⁶⁴, los TDH (no las declaraciones o instrumentos internacionales no convencionales, sin que deba olvidarse la precisión apuntada, claro está) tienen en el ordenamiento venezolano por lo menos, en principio, *rango constitucional*¹⁵⁶⁵. Y decimos *por lo menos, en principio*, porque, como también se observa del discurso normativo del enunciado en cuestión, dichos TDH *prevalecerán* en el orden interno, en los supuestos que “contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorable a las establecidas por esta Constitución y la ley de la República”, permitiendo su clasificación en estos casos en un nivel *supraconstitucional*¹⁵⁶⁶.

Las consecuencias de la constitucionalización venezolana de los TDH no son pocas, ni —mucho menos— carecen de importancia, especialmente al tomar en cuenta el artículo 7 de la Norma Fundamental, de acuerdo al cual: “La Constitución es la norma suprema y el funda-

de violaciones a los derechos humanos que le sean imputables, y a sus derechohabientes, incluido el pago de daños y perjuicios. //El Estado adoptará las medidas legislativas y de otra naturaleza, para hacer efectivas las indemnizaciones establecidas en este artículo. //El Estado protegerá a las víctimas de delitos comunes y procurará que los culpables reparen los daños causados”.

¹⁵⁶⁴ Sobre este principio fundamental (y canon interpretativo) del Derecho de los derechos humanos, *vid.* PINTO, Mónica, «El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en ABREGÚ, Martín y COURTIS, Christian (Comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Centro de Estudios Legales y Sociales, Buenos Aires, 2004, pp. 163-171.

¹⁵⁶⁵ Así también lo ha entendido Carlos AYALA CORAO: «[I]a Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, consagró —a propuesta nuestra— una norma singular, que consagra la jerarquía, al menos constitucional, de los tratados relativos a los derechos humanos”. AYALA CORAO, Carlos M., «La jerarquía constitucional...” *cit.*, p. 45.

¹⁵⁶⁶ Al respecto, Allan BREWER-CARÍAS ha indicado lo siguiente: «[h]asta cierto punto, la Constitución de Venezuela de 1999 también puede ubicarse en este primer sistema que permite la aplicación directa de los tratados internacionales en el orden interno, al otorgarle jerarquía *supra* constitucional a los derechos humanos declarados en dichos tratados internacionales cuando contengan previsiones más favorables. // Al establecer esta norma que los derechos humanos declarados en los tratados, pactos y convenciones internacionales prevalecen respecto de las normas del orden jurídico interno si contienen disposiciones más favorables al goce y ejercicio de dichos derechos, se está refiriendo no sólo a lo que está establecido en las leyes, sino a lo dispuesto en la propia Constitución, otorgándole en consecuencia rango *supra* constitucional a dichos derechos declarados en instrumentos internacionales”. BREWER-CARÍAS, Allan R., *op. cit.*, p. 122. En igual sentido, *vid.* AYALA CORAO, Carlos M., «La jerarquía constitucional...” *cit.*, pp. 54 y ss.

mento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución” y, con ello, los TDH pasan a: (i) integrar el fundamento mismo del ordenamiento, que obliga —entre otras cosas— a que su interpretación sea conforme a los mismos¹⁵⁶⁷, y a (ii) sujetar las actuaciones del poder público a sus contenidos, que limita de manera directa e inmediata su gestión.

Aunado a lo anterior, pueden resumirse los efectos de la indicada constitucionalización de los TDH, con los planteamientos de AYALA CORAO¹⁵⁶⁸, de la manera siguiente: (i) incorporación de los tratados al bloque de la Constitución; (ii) prevalencia de los TDH sobre las normas de la propia Constitución; (iii) incorporación *in totum* de los TDH; (iv) rigidez constitucional de los TDH incorporados; (v) operatividad inmediata de los TDH; y (vi) contorno abierto y dinámica constitucional.

3. Jerarquía y aplicación del Derecho internacional de los derechos humanos en el ordenamiento jurídico tributario venezolano. Enfoque fiscal

En la actualidad, resulta incuestionable la relación diádica *Derecho tributario-derechos humanos*¹⁵⁶⁹. Y en el marco del ordenamiento jurídico tributario venezolano la situación no es distinta, por lo menos *normativamente hablando*, al punto que Leonardo PALACIOS MÁRQUEZ ha acuciosamente considerado que los derechos humanos son un “*condicionamiento de la racionalidad del sistema tributario*”¹⁵⁷⁰. En este

¹⁵⁶⁷ Al respecto, *vid.* CASTAÑEDA OTSU, Susana, «El principio de interpretación conforme a los tratados de derechos humanos y su importancia en la defensa de los derechos consagrados en la Constitución», en MÉNDEZ SILVA, Ricardo (Coord.), *Derecho internacional de los derechos humanos. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F., 2002, pp. 211-234.

¹⁵⁶⁸ Cf. AYALA CORAO, Carlos M., «La jerarquía constitucional...» *cit.*, pp. 53 y ss.

¹⁵⁶⁹ En general sobre este tema, *vid.* AA.VV., *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Ano 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000. Para un enfoque del Derecho tributario como instrumento de realización de los derechos humanos, *vid.* CORTI, Arístides Horacio M., «Acerca del Derecho Financiero y Tributario y de los derechos humanos», en BIDART CAMPOS, German J., y RISSO, Guido I. (Coords.), *Los derechos humanos del siglo XXI: la revolución inconclusa*, Ediar, Buenos Aires, 2005, pp. 111-155.

¹⁵⁷⁰ PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, «Derechos Humanos y Tributación», *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Ano 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000, pp. 491 y ss.

sentido, comenta PALACIOS MÁRQUEZ¹⁵⁷¹ —en sintonía con las opiniones expuestas de BREWER-CARIÁS y AYALA CORAO— que a fines de garantizar el carácter normativo de la Carta Magna, así como la eficacia inmediata de los derechos humanos, es necesario entender que las normas internacionales contenidas en los TDH tienen *preeminencia* frente a los enunciados del Derecho interno.

Es por lo señalado, que cualquier situación tributariamente relevante, debe, ante todo, analizarse a la luz de los designios normativos de los TDH, en tanto los mismos integran el ordenamiento jurídico de manera verticalmente superior, esto es, se encuentran —junto con la Constitución— en la cúspide jerárquica del orden tributario interno (plano *constitucional*), inclusive por encima de aquella (plano *supra-constitucional*) cuando contengan regulaciones más favorables sobre derechos humanos a las establecidas en la *norma normarum*.

Lo anterior es de tal importancia, que los derechos humanos constituyen límites directos al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, tanto en un plano *objetivo*, para lograr la consecución de los fines y valores constitucionalmente acreditados, como en un plano *subjetivo*, en la medida que representan una garantía de la dignidad y desarrollo pleno del contribuyente¹⁵⁷². Y es precisamente por lo apuntado, que:

“[L]os sujetos pasivos respecto de los cuales se verifican las hipótesis de incidencia integradoras de los hechos imposables que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias podrán ejercer las acciones o recursos que le permitan la tutela jurisdiccional efectiva de los derechos fundamentales, que limitan el alcance y contenido del poder de imposición y de la potestad administrativa tributaria para la exigencia de la correspondiente exacción, previstos en el ordenamiento internacional o en la normativa constitucional que los absorba, cuando un acto administrativo de determinación y de

¹⁵⁷¹ Cf. *Ibíd.*, p. 475.

¹⁵⁷² Cf. PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, «Los tratados y acuerdos internacionales sobre derechos humanos y su preeminencia en el derecho interno. Los derechos humanos como límites en las políticas de racionalización del sistema tributario», en ARISMENDI A., Alfredo y CABALLERO ORTÍZ, Jesús (Coords.), *El Derecho público a comienzos del siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan Brewer-Cariás*, tomo III, Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela-Civitas Ediciones, S. L., Madrid, 2003, p. 3197.

ejecución legislativa, o una ley que proceda a la modificación o a la creación *ex novo* de un tributo desconozcan, conculquen o violen, en alguna medida, tales derechos”¹⁵⁷³.

4. El derecho a la defensa del contribuyente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Al igual que la Constitución venezolana, la Convención Americana sobre Derechos Humanos(o Pacto de San José de Costa Rica)¹⁵⁷⁴ establece en su artículo 8.1 el *derecho a la defensa*, en los términos siguientes:

“Artículo 8. Garantías judiciales: // 1. **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 acusación formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter”. (Resaltado y subrayado agregados).

Como se evidencia del tenor literal de la norma, la misma no sólo establece el *derecho a la defensa*, sino que —además— lo hace expresamente en materia *fiscal*, es decir, a favor de los contribuyentes con ocasión de la determinación de sus derechos y obligaciones, totalmente aplicable, entonces, al procedimiento tributario, cuyas principales modalidades *determinativas* —por antonomasia— son en nuestro sistema los conocidos procedimientos de fiscalización y verificación¹⁵⁷⁵.

¹⁵⁷³ *Ibíd.*, p. 3194.

¹⁵⁷⁴ Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial N° 31.256, 14 de junio de 1977.

¹⁵⁷⁵ Nuestras críticas a este «procedimiento», precisamente por violar el derecho humano a la defensa y al debido proceso tanto en su regulación *legislativa*, cuanto en sus vertientes *aplicativas* (administrativa y judicial), pueden consultarse en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001», *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La responsabilidad patrimonial del Estado “Administrador, Juez y Legislador” tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación», *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de

A este respecto se hace necesario indicar, que la aplicación de la Convención en materia tributaria —y, realmente, en cualquier materia— no debe limitarse al ámbito de las personas *naturales*, debiendo entenderse extensiva a —y comprensiva de— la protección de las personas *jurídicas* en sentido estricto (personas *morales*), indistintamente de que no hayan sido expresamente incluidas a tales efectos. Entender lo contrario, no sería otra cosa que una interpretación *excluyente* y *restric-tiva*, por oposición a *incluyente* y *progresiva*, de las normas de la Convención, en franca proscripción de sus propios artículos 24, de acuerdo al cual “[t]odas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”, y 29.b, que establece que “[n]inguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: (...) b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que puede estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados”¹⁵⁷⁶, siendo una palpable distinción sin fundamento racional, contraria, de

Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual”, *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010; 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 N° 00531/2011”, *Cátedra libre de derechos humanos UCV*, abril 2012, en <http://clvddhhucv.wordpress.com/>; ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La verificación a los 30 años de codificación tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial”, en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012; ya BACHE CARVAJAL, Serviliano, «El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales” en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

¹⁵⁷⁶ En este mismo sentido, *vid.* BERTAZZA, Humberto J., «Derechos humanos y tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Ano 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000, pp. 74 y ss. También se han ocupado de comentar esta cuestión, entre otros: ARCIA, Sebastián, «Derechos humanos y tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Ano 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000, pp. 414-415; y MONTERO TRAIHEL, José Pedro, «Observación a los derechos humanos a través de la tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Ano 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000, pp. 1114-1115.

por sí, a la propia idea de la Convención, en lo particular, y a la teoría de los derechos humanos, en lo general. Después de todo, la ficción de la personalidad jurídica de los entes morales lo que busca es, precisamente, resguardar situaciones jurídicas de las personas naturales¹⁵⁷⁷.

También luce poco menos que razonable, bajo el patrocinio del artículo 16.1 de la Convención, de acuerdo al cual “[t]odas las personas tienen derecho a asociarse libremente con fines ideológicos, religiosos, políticos, económicos, laborales, sociales culturales, deportivos o de cualquier otra índole”, que una vez que las personas naturales ejerzan su derecho humano a asociarse con fines económicos, bajo cualquier forma societaria, pierdan *el derecho* de defender judicialmente *los derechos* que tengan en su condición de asociados, precisamente por haber ejercido su *derecho a la asociación*.

En este sentido, resulta importante traer a colación un trascendental pronunciamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el cual se abordó expresamente la cuestión de la aplicación de la Convención a las *personas jurídicas*, en sentencia del caso *Cantos vs. Argentina*, de 7 de septiembre de 2001, señalando lo siguiente:

“27. En el caso sub iudice, la Argentina afirma que las personas jurídicas no están incluidas en la Convención Americana y, por lo

¹⁵⁷⁷ Así lo ha entendido Héctor B. VILLEGAS, quien luego de comentar los conceptos de «hombre» y «persona humana» a que hace referencia la Convención, explica que «[t]ales conceptos en manera alguna excluyen que los derechos otorgados se concedan tantos a los seres humanos aisladamente considerados como a éstos cuando actúan asociadamente. (...) // Hay derechos en el Pacto que no pueden estar otorgados sino a personas de existencia visible, como, por ejemplo, el derecho a la vida (art. 4°), a la integridad personal (art. 5°) o a la libertad personal (arts. 6° y 7°); pero no es menos cierto que cuando habla de garantizar judicialmente derechos de orden civil, laboral y fiscal (art. 8°, párr. 1°), **no se puede sino referir a todos cuantos deben ser protegidos en el ejercicio de tales derechos, o sea, tanto las personas físicas como ideales** (...). // Sostener que el Pacto sólo protege a personas físicas, sería introducir una **distinción irrazonable**, ya que carecería de toda racionalidad acordar a los seres humanos la garantía de defensa judicial incondicionada cuando están aislados, pero negárselas cuando están asociados. // El hecho de que los ciudadanos hayan decidido asociarse para desarrollar actos jurídicos al amparo de las leyes, no puede llevar a que la persona jurídica creada carezca del elemental derecho a ser oída y juzgada por un órgano judicial, sin obstáculo ni condición alguna”. (Resaltado y subrayado agregados). VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, 8ª edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, 2002, pp. 513 y 514.

tanto, a dichas personas no se les aplica sus disposiciones, pues carecen de derechos humanos. Sin embargo, la Corte hace notar que, en general, **los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación.**

28. Además de ello, se podría recordar aquí la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, tal como esta Corte lo ha hecho en varias ocasiones, y afirmar que **la interpretación pretendida por el Estado conduce a resultados irrazonables pues implica quitar la protección de la Convención a un conjunto importante de derechos humanos.**

29. Esta Corte considera que si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana, como sí lo hace el Protocolo no. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, **esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho**¹⁵⁷⁸. (Resaltado y subrayado agregados)¹⁵⁷⁹.

Como se observa, atendiendo al fin mismo de los derechos humanos, en sintonía con la doctrina y sentencia citadas, resulta necesario comprender dentro del fuero de protección de la Convención a las personas jurídicas en sentido estricto o personas morales, que a la postre son meras representaciones o medios de las propias personas naturales que las constituyen e integran, en la medida que muchos de los derechos humanos de las personas físicas se concretan y realizan a través de esos instrumentos jurídicos¹⁵⁸⁰.

¹⁵⁷⁸ Consultada en <http://www.corteidh.or.cr/>, 21 de julio de 2017.

¹⁵⁷⁹ Teniéndose en cuenta, claro está, la díscola relegación e inobservancia de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos por parte del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela. Al respecto, *vid.* AYALA CORAO, Carlos M., *La «inejecución» de las sentencias internacionales en la jurisprudencia constitucional de Venezuela (1999-2009)*, Fundación Manuel García-Pelayo, Caracas, 2009, *in totum*.

¹⁵⁸⁰ Sobre este tema, *vid.* BAZÁN, Víctor, «La articulación Derecho interno-Derecho internacional en materia de protección de los derechos humanos y algunos desafíos y novedades

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos¹⁵⁸¹ consagra en su artículo 14.1 el derecho a la defensa, en los términos siguientes:

“Artículo 14.1. **Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías** por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil”. (Resaltado y subrayado agregados).

Es así, como el Pacto regula el derecho humano a la defensa, que si bien —a diferencia de la Convención— no hace referencia expresa a la materia *fiscal*, debe tenerse en cuenta, como es sabido, que las obligaciones tributarias tradicionalmente han sido incluidas en el ámbito civil¹⁵⁸².

II. CERTEZA, LIQUIDEZ Y EXIGIBILIDAD DETERMINATIVA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Partiendo de que el procedimiento de determinación¹⁵⁸³ de la obligación tributaria es *declarativo*, criterio que rige en nuestro orden

del sistema interamericano”, en CASAL H., Jesús María, ARISMENDI A., Alfredo y CARRILLO A., Carlos Luis (Coords.), *Tendencias actuales del Derecho constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo I, Universidad Central de Venezuela-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007, pp. 324-326.

¹⁵⁸¹ Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial N° 2.146Extraordinario, 28 de enero de 1978.

¹⁵⁸² Cf. BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas, 2002, p. 684, nota al pie N° 55.

¹⁵⁸³ En general, sobre el procedimiento de determinación tributaria, *vid.* RUAN SANTOS, Gabriel, «La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario. (Fiscalización y determinación)», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002. Nuestros comentarios sobre ese trabajo, a modo dialéctico con el autor, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La función de determinación. Dialogando con Gabriel Ruan Santos», en WEFER H., Carlos E. y ATENCIO VALLADARES, Gilberto (Coords.), *LiberAmicorum: Homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

tributario y según el cual, tal y como su denominación apunta, la determinación *declara* la existencia de la obligación tributaria nacida en el momento de la *realización* del hecho imponible —y con mayor razón en los ordenamientos que siguen el criterio *constitutivo* de este procedimiento—, el hecho es que la obligación tributaria, siendo *ex lege* y surgiendo en el momento del acaecimiento del hecho imponible, no será *exigible* hasta tanto no se haya determinado de manera *definitivamente firme* el contingente crédito. La razón estriba en su *certeza* y *cuantificación*.

En efecto y como es sabido, aun cuando la obligación tributaria *nace* en el momento en que se realiza el hecho imponible *por imperio de la ley*, no es posible exigir el cumplimiento de una obligación —contenida en un acto administrativo— que: (i) carece de *certeza*, esto es, se desconoce si nació en la realidad, situación que, en principio, no se sabrá hasta tanto no se haya declarado su existencia de manera definitivamente firme, una vez culminado el procedimiento de determinación, y se haya verificado, con la consabida dificultad implícita a dicha labor, si la situación *fáctica, individual y concreta* encuadra en la hipótesis *normativa, general y abstracta*; y que en caso de haber nacido (ii) se desconozca su monto, esto es, el *quantum* o *contenido patrimonial* de la obligación que no está definitivamente determinada. Estas razones nos conducen a concluir que siendo el crédito tributario bajo determinación *incierto e ilíquido*, es sólo lógico afirmar que el mismo también es *inexigible*¹⁵⁸⁴, si se tiene en cuenta que en la determinación tributaria se encuentran los dos momentos fundamentales del tributo, esto es, su

¹⁵⁸⁴ Piénsese por un momento, y sobre la base de lo apuntado en el particular anterior en relación a los intereses moratorios, en los efectos reales (prácticos) de la determinación oficiosa de una obligación tributaria *con fundamento exclusivo en la ley*, esto es, de un reparo con intereses moratorios que sean *inmediatamente exigibles*, correspondientes a una obligación tributaria *nacida* en el año 2007, oficiosamente determinada a través de una fiscalización en el año 2009, impugnada dicha determinación a través de un recurso contencioso tributario, finalmente decidido sin lugar en última instancia en el año 2017. En conclusión, y bajo el criterio de la *exigibilidad inmediata* antes de que el acto administrativo sea definitivamente firme, el contribuyente adeudará, entre otros, un monto equivalente a 10 años de intereses moratorios *causados durante la sustanciación del proceso*, por algo hasta ese momento *indeterminado*, esto es, *incierto e ilíquido*. Sin duda, no es ésta la solución más racional, ni, mucho menos, la más apegada a la dogmática constitucional.

*creación y aplicación*¹⁵⁸⁵, cuyo enfoque también lo ha sostenido —en similar sentido y en un trabajo de reciente data—RUAN SANTOS, en relación con la tensión dialéctica entre lo material y formal del Derecho tributario¹⁵⁸⁶.

En el marco de lo expuesto, resulta oportuno dejar claro que sostener que la obligación tributaria no será exigible hasta tanto ésta no se haya determinado (*declarado* su existencia y *liquidado* su monto), no equivale a afirmar que el procedimiento de determinación sea de naturaleza *constitutiva*. Esto sería un error conceptual. No debe involucrarse ni confundirse el momento del *nacimiento* de la obligación tributaria por medio de la realización del hecho imponible, como criterio concluyente de la naturaleza *ex lege* de la obligación y *declarativa* del procedimiento de determinación, con el momento en que aquélla se hace *exigible*¹⁵⁸⁷. Son dos cosas e instantes *diferentes*.

¹⁵⁸⁵ Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La técnica determinativa tributaria. “Una cuestión jurídica y contablemente opinable”», *Revista de Derecho Público*, N° 132, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013, p. 122.

¹⁵⁸⁶ Cf. RUAN SANTOS, Gabriel, «Nuevo replanteo de viejas cuestiones» (Discurso de Orden para las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), *Revista de Derecho Tributario*, N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 217.

¹⁵⁸⁷ 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, Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 143. Así lo ha puesto de relieve Héctor B. VILLEGAS: «**Muchos autores han confundido “carácter constitutivo” con “condición de eficacia”. Porque si bien es cierto que al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro, sólo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por suma exigible y a veces líquida. Por ello decimos que la determinación es una fase ineludible para la culminación debida de la relación jurídica tributaria sustancial, aunque le neguemos un carácter sustancialmente constitutivo.// La virtud de un acto declaratorio consiste en eliminar un estado de incertidumbre y esto es lo que sucede en el caso de la determinación: se sabe que existe una obligación, pero ella es incierta en cuanto a sus características, y a veces ilíquida. El acto declarativo de la determinación queda particularizado: a) por la preexistencia de un derecho que la determinación se limita a reconocer, sin generar efecto alguno sobre una creación, transferencia, modificación o extinción, y b) por la existencia de un obstáculo al ejercicio de ese derecho, que el acto declarativo de la determinación remueve, instaurando la certeza y tornando ese derecho preexistente en eficaz y exigible.// Concluimos que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir que el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produce el hecho imponible nace realmente la obligación tributaria.**» (Cursivas del autor y resaltado agregados). VILLEGAS, Héctor Belisario, *op. cit.*, p. 400.

En los procedimientos de determinación *constitutivos*, estos momentos lógicamente *coinciden*, en razón de que la obligación tributaria *nace* con la propia determinación; mientras que en los procedimientos de determinación *declarativos* de la existencia de la obligación tributaria, como el que rige en nuestro sistema, esos momentos no son concomitantes, puesto que primero *nace* la obligación con el acaecimiento del hecho imponible¹⁵⁸⁸ y, posteriormente, se hace *exigible* con su determinación¹⁵⁸⁹, esto es, una vez nacida la obligación tributaria por mandato de la ley, el ente acreedor no podrá hacer valer o exigir coactivamente “*derecho de cobro*” alguno sobre la misma —por cuanto no ha nacido— hasta tanto aquélla no haya sido autoliquidada o esté determinada y liquidada oficiosamente de manera definitivamente firme, al igual que el sujeto deudor no podrá ser llamado a cumplir una

¹⁵⁸⁸ Sobre las teorías acerca de la naturaleza jurídica del procedimiento determinativo, pueden consultarse nuestros comentarios en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La determinación de la obligación tributaria», en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coord.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 463-466.

¹⁵⁸⁹ Tal es el caso, por ejemplo, del régimen jurídico español sobre el nacimiento y determinación (o *gestión*, según su denominación) declarativa de la obligación tributaria, consagrado en la Ley General Tributaria 58/2003 del 17 de diciembre de ese año, en el cual está prevista la posibilidad de que los *momentos* del *nacimiento* de la obligación y de su *exigibilidad*, sean *distintos*, a tenor del artículo 21, según el cual: «*Devengo y exigibilidad. 1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa. 2. La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo*” (resaltado y subrayado agregados). Sobre esta norma, luce oportuno traer a consideración los comentarios que de la misma efectúa el catedrático Luis María CARZOLA PRIETO: «*El devengo constituye un preciso instante en el tiempo en el que se entiende legalmente que se ha efectuado el hecho imponible* (“El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible”). El acaecimiento del momento que constituye el devengo se le atribuye un efecto jurídico crucial, cual es el que surja jurídicamente la obligación tributaria principal (“... y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”). (...). // En efecto, puede que el momento del nacimiento de la obligación tributaria principal (devengo) y aquel en el que se exija su cumplimiento coincidan, se solapen en el tiempo. Pero, a la inversa, también puede que no coincidan, cuando, devengado el tributo mediante la realización del correspondiente hecho imponible, la obligación tributaria principal así nacida se exige tiempo después, fenómeno, por otro lado, corriente tanto en la imposición directa como en la indirecta”. (Resaltado y subrayado agregados). CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, quinta edición, Navarra, 2004, pp. 337-338.

“obligación de pago” también inexigible —por inexistente— mientras que no haya autoliquidación de la obligación tributaria o hasta que esté concluido el procedimiento de determinación oficiosa de la existencia y cuantía de dicha obligación¹⁵⁹⁰.

En esa línea de pensamiento, VALDÉS COSTA¹⁵⁹¹ también consideraba que el proceso de ejecución de la voluntad administrativa debe en todo caso realizarse *con posterioridad* a que haya sido dictada la

¹⁵⁹⁰ Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «La determinación...» *cit.*, p. 146. Así también lo ha entendido la más respetada doctrina patria, en las palabras de la ilustre y siempre recordada profesora Ilse VAN DER VELDE HEDDERICH, quien, explicando los fundamentos de esta corriente, señalaba lo siguiente: «[s]i bien es cierto y de ello no hay duda alguna, que con la producción del hecho imponible o hecho generador, surge la obligación tributaria y consiguientemente la deuda tributaria ya existe, **no es menos cierto que aquella obligación no es exigible ni la deuda tributaria puede ser pagada por falta de liquidez, sino hasta que se produzca o realice el acto o proceso de determinación; de tal manera que la “determinación” otorga liquidez, hace exigible la obligación y es entonces posible el pago de la deuda tributaria.** (...)// Con esta posición, doctrinaria, que resulta la más acertada debido a la importancia práctica que de ella se deriva, se reconoce como efectos de la determinación, no sólo el declarativo sino el de **eficacia de la obligación, lo cual permite darle certeza y liquidez, ya que, cuando ella nace por el solo hecho de la producción del hecho imponible, es incierta en sus características, e ilíquida (salvo en el caso de los tributos de importe fijo), requiriéndose del acto o proceso de determinación para darle certeza, liquidez y exigibilidad** y obtener, así, el resultado deseado por el legislador, que se resume en la obtención o recaudación del tributo debido”. (Resaltado y subrayado agregados). VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, pp. 9-11. La eficacia de la obligación tributaria también ha sido comentada por Oswaldo ANZOLA, en los términos siguientes: « [l]a 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** (...)”. (Resaltado agregado). ANZOLA, Oswaldo, «La actualización monetaria en materia tributaria», *Revista de Derecho Tributario*, N° 67, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995, p. 23. En similar sentido, José Pedro BARNOLA, para quien: «[e]stá claro que para que se generen los intereses de mora es necesario que las cantidades sean **líquidas y exigibles**, lo cual no ocurrirá hasta que la **decisión de la Administración Tributaria contenida en el acto de determinación quede firme** por instancias superiores, si fuese el caso”. (Resaltado agregado). BARNOLA (h), José Pedro, «Comentario sobre la nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario (doctrina del caso Justo Oswaldo Páez-Pumar et al)», *Revista de Derecho Tributario*, N° 87, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000, p. 64.

¹⁵⁹¹ VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 19. A esto también agregó que la ejecutoriedad de los actos administrativos «[i]ndudablemente no tiene justificativo en las relaciones meramente pecuniarias en las cuales no están comprometidos cuestiones de orden público o de soberanía estatal”. *Ídem*.

decisión judicial del control de legalidad del acto, expresando al respecto que “ [e]l proceso de ejecución, que al menos en nuestro derecho se realiza siempre en la vía judicial, debe, a nuestro juicio, ser siempre posterior a la decisión de controversia sobre la legalidad del acto. No hay ninguna razón para reconocer a la administración el derecho de ejecutar un crédito cuya validez está precisamente en discusión ante los órganos jurisdiccionales del Estado”¹⁵⁹².

Como se observa, VALDÉS COSTA respaldaba plenamente el carácter de firmeza del acto administrativo de contenido tributario, como presupuesto o condición necesaria de su *eficacia*, lo que significa, que el mismo no podría ser ejecutado —al igual que la obligación tributaria en él oficiosamente determinada— hasta tanto haya transcurrido *íntegramente* el lapso de impugnación que detenta el contribuyente para hacer valer sus defensas frente a la *posición administrativa*, atendiendo a la búsqueda de la verdad por razón de la *dimensión epistémica* del procedimiento administrativo (y del proceso judicial)¹⁵⁹³, esto es: (i) que el contribuyente haya *aceptado* la voluntad del ente fiscal, o (ii) en caso de que el contribuyente recurra la postura determinativa de la Administración, no podrá tener lugar ejecución alguna hasta tanto no haya sido decidida de manera *definitivamente firme* la controversia¹⁵⁹⁴.

¹⁵⁹² Al respecto, José Juan FERREIRO LAPATZA de manera enfática, comenta y suscribe lo expuesto por VALDÉS COSTA, en los términos siguientes: « ¡Cuántas horas perdidas se ganarían! ¡Cuánto trabajo de funcionarios, jueces, contribuyentes y asesores se evitaría sólo con que nuestro legislador y nuestra Administración tributaria se aprendiesen de memoria esta página y la aplicasen a nuestro ordenamiento tributario, solucionando con ello muchos de los numerosísimos problemas que hoy presenta en nuestro sistema la regulación del período de apremio, del procedimiento de apremio y de la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo en caso de controversia! ». FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 137.

¹⁵⁹³ Sobre la *dimensión epistémica* del proceso, vid. TARUFFO, Michele, *Simplemente la verdad. El juez y la construcción de los hechos*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 155 y ss.

¹⁵⁹⁴ La cuestión de la *firmeza del acto determinativo como condición necesaria de su eficacia*, la hemos tratado con mayor detenimiento y profundidad, a propósito del tema de la presunción de legitimidad del acto tributario, en: 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, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012, pp. 188-234. Una reciente sistematización de nuestra posición sostenida en la obra referida, específicamente en relación al *acto determinativo*, su naturaleza y eficacia, puede consultarse en: ABACHE

III. DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE Y EL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO

Todo lo anterior hace relucir que, la *exigencia* del pago de una obligación determinada administrativamente (no de forma definitiva) en un acto tributario que carece de firmeza, se traduciría en la inconstitucional pretensión —como manifestación material del *solve et repete*¹⁵⁹⁵— de una deuda *incierto, ilíquida* y, posiblemente, *inexistente*, que tendría que indebidamente soportar el contribuyente recurrente, esto es, se podría ver obligado, contra toda lógica jurídica y al margen de la dogmática constitucional, a tener que erogar una suma dineraria (con todas las implicaciones económico-financieras que ello conlleva¹⁵⁹⁶) para pagar

CARVAJAL, Serviliano, «La solución determinativa tributaria. Su naturaleza jurídica en cuatro argumentos», en LOUZA SCOGNAMIGLIO, Laura y ABACHE CARVAJAL, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario. Una discusión sobre la obra de Serviliano Abache Carvajal, intitulada La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario, galardonada con el premio de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2012-2013*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 113, Caracas, 2016, pp. 205-234.

¹⁵⁹⁵ Sobre el contra-principio del *solve et repete*, por todos *vid.* BILLARDI, Cristián J., y VERGARA SANDOVAL, Rafael, *Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica*, Vergara & Asociados-Plural Ediciones, La Paz (Bolivia), 2016, *in totum*.

¹⁵⁹⁶ En este sentido, la afectación económico-financiera que debe soportar el contribuyente ante la exigencia de pagar un crédito *indeterminado*, esto es, *incierto e ilíquido*, ha sido comentada por Betty ANDRADE RODRÍGUEZ, en los siguientes términos: «Así, por una parte, **la percepción por el Fisco de créditos cuya existencia se encuentra cuestionada resulta en la afectación de la caja del contribuyente, lo cual incide en el ejercicio de su actividad económica, no pudiendo destinar dichos fondos a nuevas inversiones, cumplimientos de deudas u otros particulares similares. Asimismo, puede afectar la capacidad de crédito de la empresa, en la medida en que se refleje en sus Estados Financieros una situación económica debilitada como consecuencia del pago anticipado de supuestas deudas, cuya existencia es cuestionada.** Por su parte, en el supuesto de que se decrete el embargo de bienes de la empresa, es posible que dichos bienes se encuentren incorporados a su actividad productiva, por lo cual dicho decreto incidiría en el desarrollo de sus actividades normales. Asimismo, en el supuesto de que el embargo decretado fuese sustituido por una fianza, su mantenimiento genera altos costos para la empresa que deberán ser sufragados durante todo el período en el cual dure el juicio correspondiente. Aún y cuando sería posible solicitar la responsabilidad del Estado en el reembolso de los gastos incurridos para el mantenimiento de la fianza, en el caso de que el administrado resulte vencedor en el juicio, los trámites requeridos para tal fin son de tal forma engorrosos

una supuesta deuda cuyo nacimiento no se ha precisado, se desconoce, y además puede ser —o ha sido— recurrido el acto que la demanda, todo lo cual podría concluir en que, como no es extraño, sea declarada inexistente dicha obligación o nulo el acto que la contiene por decisión del órgano judicial, constituyéndose además esta situación en un claro pago de lo indebido, por demás sujeto a una tortuosa repetición¹⁵⁹⁷.

La proscripción del *solve et repete*, como consecuencia de la protección y garantía irrestricta del pleno ejercicio del derecho fundamental a la defensa del contribuyente, ha sido confirmada por la más docta jurisprudencia de la (entonces) Corte Suprema de Justicia, en cuya conocida sentencia del 14 de agosto de 1990, sentó lo siguiente:

y prolongados que prácticamente hacen nugatoria la posibilidad de obtener dicho rescarcimiento". (Resaltado y subrayado agregados). ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, «Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999», *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, p. 152.

¹⁵⁹⁷ Consabida realidad, por demás reconocida desde la década de los ochenta por la entonces Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, en cuyo fallo de 2 de noviembre de 1989, sentó lo siguiente: «*La Sala no puede desconocer la dificultad que supone para los administrados lograr el reintegro de sumas pagadas, si los actos que imponen sus pagos resultan anulados, por cuanto, la más de la veces han de acudir a la vía judicial con los perjuicios que supone todo litigio (...). En el caso subjudice, el mencionado 'interés' se refiere a la dificultad de la reparación, de ser anulado el acto de cuya nulidad se trata, por los perjuicios económicos que supone para los interesados, el de tener que seguir un trámite administrativo y judicial para lograr el reintegro, lo cual, además de lo que significa para ellos el desembolsar de su patrimonio sumas de dinero, implica nuevos e imprevisibles gastos*». Este criterio también ha sido expuesto por el actual Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, en sentencia de 15 de julio de 2003, en los términos siguientes: «*Aunado a que tampoco es cierto la facilidad con la que, aducen, los recurrentes pudieran obtener el reintegro o, en el mejor de los casos, la compensación de las cantidades pagadas posiblemente de manera indebida, puesto que ellas, en virtud de la propia dinámica de los ingresos fiscales y los privilegios con los cuales cuenta el Fisco, representa un perjuicio cuya reparación no goza del carácter de inmediato con el que pudiera contar la parte mero declarativa del dispositivo del fallo, al no tener los recurrentes certeza de cuándo o cómo obtendrían la repetición o la compensación de los montos, con la agregación de que, en esos términos, tendrían que hacer una nueva inversión de tiempo y dinero al ya realizado para obtener la declaratoria de nulidad del recurso a fin de lograr el reintegro del dinero (...)*». Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, del 2 de noviembre de 1989 y del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, del 15 de julio de 2003, caso *Humberto Bauder y otros vs. Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao*, citadas en *ibíd.*, pp. 150-151, respectivamente.

“Se revela, en efecto, el principio (solve et repete) como una indebida restricción legal al derecho constitucional de la defensa, consagrado en el Artículo 68 de la Carta Magna que, si bien remite al legislador la regulación y concreción de la garantía, no deja en sus manos la esencia de la misma, porque eso sería desnaturalizar la consagración directa por nuestra Ley Fundamental de un conjunto de derechos (...)

No obstante, considera la Corte que el Artículo 178 del Código Orgánico Tributario, invocado por el recurrente, tuvo como propósito, precisamente, poner fin al principio solve et repete en el ordenamiento jurídico tributario de nuestro país, —y así nos lo recuerda su exposición de motivos— incluida la materia aduanera.

Esa norma sustitutoria parece, en efecto, responder a un criterio más amplio: cuando el particular afectado interpone el recurso correspondiente, la ejecución forzosa de las obligaciones cuyo objeto activo sea la administración, queda suspendida hasta que el acto administrativo que las declara o impone adquiera firmeza; siempre, claro está, que no se lesione con ellos gravemente el interés general¹⁵⁹⁸. (Interpolado, resaltado y subrayado agregados).

Por su parte, en relación al orden jurídico internacional de los derechos humanos, lúcidamente ha sido expuesto por el profesor Rodolfo SPISSE¹⁵⁹⁹ que, de acuerdo con el citado artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que exige “la intervención de un tribunal independiente para la determinación de la obligación fiscal¹⁶⁰⁰ como ya lo comentamos, “no sólo es inadmisibles la exigencia del “solve et repete” entendido como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista una resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal¹⁶⁰¹. En tal sentido, explica SPISSE que el contribuyente que se vea obligado a pagar antes de que haya tenido la oportunidad de demostrar la inexistencia de la

¹⁵⁹⁸ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, de 14 de agosto de 1990, caso *School Venezolana*, C. A., citada en BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «Eliminación...» cit., pp. 674-675.

¹⁵⁹⁹ Cf. SPISSE, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, pp. 57 y ss.

¹⁶⁰⁰ *Ibid.*, p. 61.

¹⁶⁰¹ *Ídem.*

deuda tributaria que se le exige, estará siendo sometido *sustancialmente* a una limitación igual a la que implica el *solve et repete*, razón por la cual, sin la *previa* intervención judicial no habrá acto de determinación tributaria exigible¹⁶⁰². Además agrega, para dilucidar cualquier duda al respecto, y apoyándose en la definición de determinación tributaria de GIULIANI FONROUGE, que sin determinación, comprendida la realizada en *fase judicial*, no hay ejecución, esto es, la exigibilidad del acto de determinación presupone la participación e intervención del órgano judicial independiente¹⁶⁰³.

Esta advertencia ha sido expuesta en la doctrina patria por Alberto BLANCO-URIBE, quien, agregando que la misma regulación normativa de la Convención Americana de Derechos Humanos está prevista en el artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y suscribiéndose en las ideas de Humberto J. BERTAZZA sobre aquélla, considera que “*este trascendente criterio doctrinario, sobre la idea de la suspensión “inmediata”, por la mera interposición del recurso, sin necesidad de consagración expresa, por imperativo de este tratado de derechos humanos e, incluso, a pesar de la eventual explícita previsión legal del contra principio “solve et repete” (que por cierto es el caso de varias leyes tributarias en Argentina y también en Paraguay), pues acorde con la Convención, no puede haber ejecución del acto administrativo, “antes de que pase en autoridad de cosa juzgada”*”¹⁶⁰⁴.

Las disposiciones de los comentados tratados internacionales sobre derechos humanos positivizan el principio jurídico según el cual *los jueces sólo pueden ejecutar lo previamente juzgado, lo decidido*

¹⁶⁰² Cf. *Ídem*, apoyándose en las ideas de MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, 1980, p. 388, nota al pie N° 319.

¹⁶⁰³ Cfr. *Ibid.*, pp. 61-62. Sobre la protección internacional de los derechos del contribuyente en la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, también puede consultarse: VILLEGAS, Héctor B., *op. cit.*, pp. 508-515; VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones... cit.*, p. 20, y VALDÉS COSTA, Ramón, «La protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. El Pacto de San José de Costa Rica», *R. T.*, t. XIV, N° 84, y en *Rev. D. F.*, N° 480, t. XLIV, Buenos Aires, 1988.

¹⁶⁰⁴ BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, «Eliminación de los efectos...» *cit.*, pp. 685-686. Este trabajo, junto a los demás del autor que analizan desde una perspectiva práctica los avatares del Derecho procesal tributario venezolano, han sido recientemente compilados y editados en BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *Estudios de Derecho Procesal Tributario vivo*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 115, Caracas, 2017.

judicialmente, expresamente consagrado en nuestra Constitución¹⁶⁰⁵, hasta cierto punto esquinado por la doctrina seguidora de la anacrónica teoría de la exigibilidad inmediata del acto de la Administración a partir de su emisión¹⁶⁰⁶, y por la indicada y criticada normativa del vigente Código Orgánico Tributario, que en nuestra opinión, además ponen al aparato judicial a la *orden* y *servicio* de la Administración, *lo supedita a ella*, bajo la *fiel* creencia de que el acto tributario está apegado a Derecho, ha sido dictado conforme al orden jurídico, indistintamente de que, como es harto conocido¹⁶⁰⁷ y estadísticamente demostrable, la mayoría de las impugnaciones que se siguen ante los tribunales versan sobre los vicios *formales* de nulidad absoluta que afectan la validez de dichos actos y, en segundo lugar, sobre las infundadas pretensiones *sustanciales* en que incurre el ente fiscal al materializar su voluntad¹⁶⁰⁸.

¹⁶⁰⁵ Artículo 253 de la Constitución: «*La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos o ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley. // Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias*». (Resaltado agregado).

¹⁶⁰⁶ Importantísimo tema que hemos tratado recientemente, y con especial detenimiento, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «¿Es necesaria la tutela cautelar para suspender los efectos del acto administrativo? Una propuesta», *Revista de Derecho Público*, N° 141, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015, pp. 88-95; y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del Código Orgánico Tributario de 2014», *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación, 1915-2015*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Colección Centenario, Caracas, 2015, pp. 1763-1789.

¹⁶⁰⁷ Tal como ha sido señalado por Luis ORTIZ-ÁLVAREZ, quien, poniendo en tela de juicio la propia institución de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, precisamente por los conocidos y múltiples vicios que éstos regularmente padecen y afectan su validez, ha expresado lo siguiente: «*En relación con las mencionadas expresiones francesas, ellas están relacionadas y vienen de la atribuida “presunción de legalidad” de los actos administrativos. No obstante, estas afirmaciones sobre la forced inerte, la aurore de réputation y la confiancelégitime de los actos administrativos, suenan menos creíbles en la Administración Pública venezolana, donde en algunos momentos y en muchos entes públicos los ciudadanos más bien parecen tener una justificada “desconfianza legítima” en uno actos administrativos que traen consigo una “aurora de mala reputación” e incluso una especie de presunción de ilegitimidad o fumusmaliacti*». (Resaltado y subrayado agregados). ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, «El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)», *Revista de Derecho Administrativo*, N° 1, Editorial Sherwood, Caracas, 1997, p. 86.

¹⁶⁰⁸ Debemos agregar que, si bien hemos hecho referencia expresa y limitado nuestro análisis en este particular a la exigibilidad del *acto tributario*, basta con realizar una

IV. CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta la indiscutible preeminencia de los derechos humanos del contribuyente, por demás consagrados expresamente en los invocados TDH suscritos y ratificados por Venezuela, y visto que los mismos son *norma interna* en nuestro ordenamiento jurídico (de rango *constitucional* y *supraconstitucional*, según el caso), son Derecho positivo venezolano de aplicación *inmediata* y *directa* por todos los órganos del Poder Público, los actos tributarios *definitivos* no pueden surtir efectos, siendo únicamente los actos tributarios *firmes* plenamente *exigibles*, en armonía con la garantía del “control judicial ulterior y suficiente de la actividad administrativa”, como manifestación inmediata de los derechos humanos a la defensa, debido proceso y tutela judicial efectiva del contribuyente.

Así las cosas, resulta forzoso concluir que si el acto administrativo tributario no es firme, porque todavía no ha transcurrido íntegramente el lapso de impugnación, o porque recurrido el acto y sometida al conocimiento judicial la *solución determinativa* de la Administración Tributaria, no ha recaído sentencia definitivamente firme sobre la causa, tampoco se podrá hablar —lógicamente— de un acto exigible por ser el tributo *incierto* e *ilíquido*, entendiéndose bajo esta propuesta inejecutable todo acto administrativo tributario que no haya alcanzado plena firmeza jurídica, esto es, que *sólo los actos tributarios definitivamente firmes, contentivos de obligaciones tributarias determinadas, ciertas y líquidas, deben entenderse exigibles*, al amparo de (i) los conceptos de liquidez y certeza de la obligación tributaria a propósito del procedimiento determinativo; y (ii) la plena vigencia y aplicabilidad del Derecho internacional de los derechos humanos en la tributación de las personas naturales y morales.

Caracas, agosto 2017

interpretación gramatical o literal del citado artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según el cual toda persona tiene el derecho a que se sustancie un debido proceso judicial «[p]ara la determinación de sus **derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter**” (resaltado agregado), para concluir, que el *acto administrativo general* también (y sólo) será exigible *después* de haber sido sometido al control de legalidad y hayan sido determinados los derechos y obligaciones del administrado por un juez competente, independiente e imparcial.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Año 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahia, 2000.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La función de determinación. Dialogando con Gabriel Ruan Santos”, en WEFER H., Carlos E. y ATENCIO VALLADARES, Gilberto (Coords.), *Liber Amicorum: Homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La solución determinativa tributaria. Su naturaleza jurídica en cuatro argumentos”, en LOUZA SCOGNAMIGLIO, Laura y ABACHE CARVAJAL, Serviliano (Coords.), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario. Una discusión sobre la obra de Serviliano Abache Carvajal, intitulada La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario, galardonada con el premio de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales 2012-2013*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 113, Caracas, 2016.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “¿Hacia el reinado de la autotutela administrativa? Análisis crítico del “cobro ejecutivo” del Código Orgánico Tributario de 2014”, *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el centenario de su fundación, 1915-2015*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Colección Centenario, Caracas, 2015.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “¿Es necesaria la tutela cautelar para suspender los efectos del acto administrativo? Una propuesta”, *Revista de Derecho Público*, N° 141, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales” en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La determinación de la obligación tributaria”, en SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPOUY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coord.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La técnica determinativa tributaria. “Una cuestión jurídica y contablemente opinable””, *Revista de Derecho Público*, N° 132, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La verificación a los 30 años de codificación tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial”, en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.
- 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 N° 00531/2011”, *Cátedra libre de derechos humanos UCV*, abril 2012, en <http://clvddhhucv.wordpress.com/>
- 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, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Praxis (administrativa y judicial) en torno al procedimiento de verificación tributaria: estado actual”, *Anuario de Derecho Público*, N° 3, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La responsabilidad patrimonial del Estado “Administrador, Juez y Legislador” tributario venezolano. Especial referencia al paradigmático caso del procedimiento de verificación”, *Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo II, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2010.
- 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, Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.
- ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, “Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

- ANZOLA, Oswaldo, “La actualización monetaria en materia tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 67, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995.
- ARCIA, Sebastián, “Derechos humanos y tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Año 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000.
- AYALA CORAO, Carlos M., *La “inejecución” de las sentencias internacionales en la jurisprudencia constitucional de Venezuela (1999-2009)*, Fundación Manuel García-Pelayo, Caracas, 2009.
- AYALA CORAO, Carlos M., “La jerarquía constitucional de los tratados relativos a derechos humanos y sus consecuencias”, en MÉNDEZ SILVA, Ricardo (Coord.), *Derecho internacional de los derechos humanos. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Universal Nacional Autónoma de México, México D. F., 2002.
- BARNOLA (h), José Pedro, “Comentario sobre la nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario (doctrina del caso Justo Oswaldo Páez-Pumar et al)”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 87, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000.
- BARRACA MAIRAL, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005.
- BAZÁN, Víctor, “La articulación Derecho interno-Derecho internacional en materia de protección de los derechos humanos y algunos desafíos y novedades del sistema interamericano”, en CASAL H., Jesús María, ARISMENDI A., Alfredo y CARRILLO A., Carlos Luis (Coords.), *Tendencias actuales del Derecho constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo I, Universidad Central de Venezuela-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007.
- BERTAZZA, Humberto J., “Derechos humanos y tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Año 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000.
- BILLARDI, Cristián J., y VERGARA SANDOVAL, Rafael, *Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica*, Vergara & Asociados-Plural Ediciones, La Paz (Bolivia), 2016.
- BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *Estudios de Derecho Procesal Tributario vivo*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 115, Caracas, 2017.
- BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, “Eliminación de los efectos suspensivos de los recursos tributarios. Una inconstitucionalidad”, en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas, 2002.

- BREWER-CARÍAS, Allan R., “La aplicación por los tribunales constitucionales de América Latina de los tratados internacionales en materia de derechos humanos”, en CARRILLO ARTILES, Carlos Luis (Coord.), *Libro Homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Instituto de Derecho Público de la Universal Central de Venezuela-Ediciones Paredes, Caracas, 2008.
- CASAL H., Jesús María, *Los derechos humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, Universidad Católica Andrés Bello, segunda edición, Caracas, 2009.
- CASTAÑEDA OTSU, Susana, “El principio de interpretación conforme a los tratados de derechos humanos y su importancia en la defensa de los derechos consagrados en la Constitución”, en MÉNDEZ SILVA, Ricardo (Coord.), *Derecho internacional de los derechos humanos. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F., 2002.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, quinta edición, Navarra, 2004.
- CORTI, Arístides Horacio M., “Acerca del Derecho Financiero y Tributario y de los derechos humanos”, en BIDART CAMPOS, German J., y RISSO, Guido I. (Coords.), *Los derechos humanos del siglo XXI: la revolución inconclusa*, Ediar, Buenos Aires, 2005.
- FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor, *El Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos: aspectos institucionales y procesales*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, tercera edición, San José, 2004.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- GALVIS ORTIZ, Ligia, *Comprensión de los derechos humanos. Una visión para el siglo XXI*, Ediciones Aurora, Bogotá, 2005.
- MONTERO TRABEL, José Pedro, “Observación a los derechos humanos a través de la tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Año 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000.
- NIKKEN, Pedro, *La protección internacional de los derechos humanos: su desarrollo progresivo*, Editorial Civitas, S. A., Madrid, 1987.
- ORTIZ-ÁLVAREZ, Luis, “El privilegio de autotutela y el principio del efecto no suspensivo de los recursos (Reflexiones históricas y de tutela judicial efectiva)”, *Revista de Derecho Administrativo*, N° 1, Editorial Sherwood, Caracas, 1997.
- PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, “Los tratados y acuerdos internacionales sobre derechos humanos y su preeminencia en el derecho interno. Los

- derechos humanos como límites en las políticas de racionalización del sistema tributario”, en ARISMENDI A., Alfredo y CABALLERO ORTÍZ, Jesús (Coords.), *El Derecho público a comienzos del siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan Brewer-Carías*, tomo III, Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela-Civitas Ediciones, S. L., Madrid, 2003.
- PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, “Derechos Humanos y Tributación”, *Anais Das XX Jornadas Do Iladt. Año 2000 – Salvador – Bahía*, tema 1, Derechos Humanos y Tributación, ABDF, Salvador-Bahía, 2000.
- PINTO, Mónica, *Temas de derechos humanos*, Editores del Puerto s.r.l., Buenos Aires, 2004.
- PINTO, Mónica, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en ABREGÚ, Martín y COURTIS, Christian (Comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Centro de Estudios Legales y Sociales, Buenos Aires, 2004.
- PIZA, Rodolfo, *Derecho internacional de los derechos humanos: la Convención Americana*, San José, 1989.
- RUAN SANTOS, Gabriel, “Nuevo replanteo de viejas cuestiones” (Discurso de Orden para las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), *Revista de Derecho Tributario*, N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- RUAN SANTOS, Gabriel, “La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario. (Fiscalización y determinación)”, en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.
- SPISSO, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- TARUFFO, Michele, *Simplemente la verdad. El juez y la construcción de los hechos*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- VALDÉS COSTA, Ramón, “La protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. El Pacto de San José de Costa Rica”, *R. T.*, t. XIV, N° 84, y en *Rev. D. F.*, N° 480, t. XLIV, Buenos Aires, 1988.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse, *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, 8ª edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, 2002.